

Crónica de Derecho Financiero y Tributario. Año 2002

ANTONIO M. CUBERO TRUYO

FLORIÁN GARCÍA BERRO

Profesores Titulares de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

INTRODUCCIÓN

El trabajo que aquí se inicia tiene, como todos los que integran el presente volumen, un significado especial. Por dos razones básicamente. La primera es obvia y no precisa mayor explicación: participar en el primer número, cualquiera que sea la publicación, implica de algún modo compartir la responsabilidad de abrir el camino —de empezar a ir forjando las señas de identidad de la nueva *criatura*—. Por cierto que colaborar en el nacimiento de este anuario supone además, para quienes esto escriben, una satisfacción añadida, por ser la Facultad de Derecho de Sevilla, promotora y titular del proyecto, el lugar donde cursaron la licenciatura y donde han desarrollado sin interrupción desde entonces el empeño de seguir formándose como juristas —dicho sea sin complejos, por más que el hecho pueda ser atacado desde algún frente como representativo de la denostada endogamia—.

Pero es que además —y esta es la segunda razón antes aludida— las circunstancias han querido que este volumen aparezca coincidiendo con el año en que ha de cumplirse el primer cuarto de siglo de la Constitución Española. No es necesario alargarse en explicaciones sobre la importancia capital que para nuestro Derecho tuvo que el Estado se dotase de una Norma Suprema democrática, moderna y aceptada como un todo por la inmensa mayoría de los ciudadanos —con conocidas excepciones territoriales que no han de silenciarse, si bien no desvirtúan la terminante aceptación por el conjunto de la ciudadanía—. Por eso, cuando ha transcurrido ya tan significativo período de vigencia, la circunstancia presente nos brinda una ocasión inmejorable de recapitular, volviendo la vista a lo acontecido estos veinticinco años para reflexionar sobre la influencia que la Constitución ha desarrollado en ese tiempo sobre nuestro Derecho Financiero. Es inevitable entonces tener un recuerdo para el profesor García Añoveros, quien desde esta

Facultad impartió durante años su magisterio en la disciplina, inculcando a cuantos tuvimos la fortuna de recibir sus enseñanzas la necesidad insoslayable de cultivar la perspectiva constitucional para el desempeño de la labor investigadora y docente. En su memoria se publicó hace ahora dos años una obra colectiva, en la que tuvimos el honor de intervenir, y cuyo objeto general fue, no por casualidad, el análisis del Derecho Financiero Constitucional. En ella se encontrarán desarrolladas muchas de las cuestiones que aquí, por razones obvias de espacio, no podrán quedar sino ligeramente esbozadas¹.

Cuanto se acaba de decir justifica la primera parte de este artículo, que se dedicará a reflexionar sobre la trascendencia que la Constitución ha tenido para el Derecho Financiero; a hacer notar de qué forma su vigencia ha ido contribuyendo a la construcción de la disciplina en estos veinticinco años; a identificar cuáles son las cuestiones de relevancia constitucional que siguen abiertas y a cuya resolución habremos de dedicar en el futuro nuestros esfuerzos investigadores. La segunda parte no necesita mayor explicación, por cuanto habrá de constituir siempre el objeto ordinario de una publicación de esta naturaleza. Se trata de exponer, de la forma más clara y precisa, las novedades más sobresalientes producidas en el ámbito de nuestra área de conocimiento durante el año que acaba de irse. Comencemos.

1. PRIMERA PARTE. DERECHO FINANCIERO Y CONSTITUCIÓN

1.1. Introducción: la relevancia del hito constitucional en el desarrollo del Derecho Financiero

Establecer lazos de unión entre el hecho de la vigencia y aplicación del texto constitucional y el desarrollo del Derecho Financiero en nuestro país en los pasados cinco lustros no plantea naturalmente ninguna dificultad. El problema está más bien en dejar apuntados de manera precisa, en el limitado espacio de que aquí disponemos, los aspectos esenciales de esa relación. Téngase en cuenta para empezar que la Constitución formuló los principios elementales que vertebran y sirven de cimiento a esta rama del Derecho. Considérese además que la importancia de este dato se agranda por tratarse de una disciplina jurídica que en ese momento histórico se encontraba todavía en fase de afirmación, a la busca de su auténtica identidad.

Cierto es que las líneas maestras que habían de marcar la evolución inmediata del ordenamiento financiero a partir de la Constitución venían perfilándose ya desde años atrás en la doctrina jurídico financiera. Sería injusto no mencionar en tal sentido el esfuerzo de delimitación conceptual que se esconde tras la aprobación de la Ley General Tributaria en 1963, o la

¹ "Derecho Financiero Constitucional. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros", Civitas, Madrid, 2001.

persistencia de los autores de la época en alentar una transformación radical del sistema tributario preconstitucional, que era percibida como inexcusable y algunos de cuyos aspectos básicos se incorporaron como principios de justicia tributaria al propio texto constitucional². Pero, en todo caso, la Constitución supuso un hito trascendental en esta evolución, al cobijar bajo su rango supremo los principios fundamentales del ordenamiento financiero, contribuyendo además de manera decisiva a su fijación o consolidación, dado que la mayoría de ellos carecían de formulación positiva o ni siquiera se encontraban pacíficamente reconocidos. El texto constitucional sirvió, en fin, como punto de arranque y referente para que la doctrina y la jurisprudencia posterior profundizasen en la labor de desentrañar el significado y alcance de las instituciones jurídico financieras presentes en su articulado. Labor que, por cierto, no puede darse ni mucho menos por concluida. Antes bien, son numerosos los interrogantes que en este ámbito continúan planteados en la actualidad. Contemplemos someramente el estado de la cuestión.

1.2. Los conceptos nucleares del Derecho Financiero y su presencia en la Constitución: en particular, la noción de Tributo

Resulta sorprendente que el primer acercamiento serio de nuestro Tribunal Constitucional al concepto de tributo implícito en la Carta Magna no llegase hasta mediada su segunda década de funcionamiento. Puede decirse, no obstante, que a partir de sus primeras consideraciones relacionadas con el particular (STC 185/1995) no han faltado ocasiones al Tribunal para ir avanzando en la elaboración de su doctrina sobre la materia. Lo que sucede es que, lejos de resolver de manera definitiva los aspectos controvertidos de la cuestión, los pronunciamientos posteriores han contribuido más bien a poner de manifiesto la complejidad que reviste la interpretación del texto constitucional en lo que se refiere al régimen de los ingresos públicos en general y al de las prestaciones impuestas a los ciudadanos en particular.

Como se comprenderá, no obstante, una delimitación adecuada de la noción material de tributo resulta fundamental para trazar el ámbito de aplicación de la mayor parte de los principios del art. 31.1 CE —verdadera fuente originaria del Derecho Tributario vigente—, evitando que por el tosco expediente de alterar su *nomen iuris* el legislador pueda establecer auténticas prestaciones tributarias burlando las exigencias del citado precepto. No menos indispensable resulta también disponer de criterios de distinción entre el tributo y otros conceptos afines que se encuentran igualmente mencionados en la Constitución, pero en cuya regulación y aplicación no siempre los

² Véase por todas en este sentido la obra de Enrique Fuentes Quintana: "Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma", *Rev. A. C. Ciencias Morales y Políticas*, Madrid, 1975.

poderes públicos se encuentran condicionados por los mismos principios, reglas, criterios o pautas constitucionales.

Si nos atenemos a lo que sobre el asunto ha declarado el Tribunal, es tributo toda prestación patrimonial coactiva satisfecha, directa o indirectamente, a un ente público con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (STC 182/1997). La concurrencia en una prestación de todas las citadas características determina su inclusión en el sistema tributario justo que la Constitución proclama y su sujeción, junto a las demás prestaciones tributarias, a los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad del art. 31.1 CE. Pero no sólo eso, pues el carácter tributario de una prestación asimismo excluye, por ejemplo, su establecimiento por ley de presupuestos (art. 134.7 CE), así como la iniciativa popular para su regulación legal (art. 87.3 CE), limitaciones todas ellas que razonablemente cabe sostener no afectan a las restantes categorías de ingresos públicos. De ahí que cobre especial interés el hecho de que el Tribunal haya confirmado no ha mucho la naturaleza tributaria de ciertas prestaciones, calificadas por el legislador como *precios públicos* —con la intención evidente de huir de aquéllos principios y limitaciones—, que a causa de su naturaleza coactiva ya se habían declarado sujetas por la STC 185/1995 al principio de legalidad del art. 31.3 CE, y que conforme a la más reciente STC 233/1999 deben reputarse también vinculadas, como tributos que son, a los principios materiales de justicia tributaria del art. 31.1.

Se percibe de esta forma la importancia de distinguir el tributo de otras categorías con las que podría aparecer confundido. De entre éstas destaca sin duda el concepto de prestación patrimonial de carácter público, cuyo establecimiento exige la Constitución que se haga con arreglo a la ley (art. 31.3 CE), y de cuya naturaleza participa el tributo, si bien como parte de un todo más amplio que engloba en su seno también otras prestaciones no tributarias, como las sanciones, en las que falla la finalidad contributiva (STC 276/2000), o las prestaciones por incapacidad laboral transitoria que el empresario está obligado a pagar directamente a sus trabajadores, y que a diferencia del tributo no tienen como destinatario a un ente público (STC 182/1997).

Como se puede fácilmente intuir, la distinción apuntada abre para el futuro multitud de interrogantes. A la necesidad de seguir delimitando el contenido de la noción de tributo, y precisando el significado de las distintas notas que la integran —qué ha de entenderse por ente público destinatario o cuándo resulta inequívoca la finalidad contributiva de la prestación—, se une así también la de progresar en la fijación del régimen constitucional aplicable a las prestaciones patrimoniales coactivas de naturaleza no tributaria, determinando, en particular, qué grado de aplicación cabe atribuir en su establecimiento y regulación a los principios del art. 31.1 CE —explícitamente referidos, al menos algunos de ellos, sólo al sistema de tributos—.

1.3. Cuestiones Constitucionales relevantes en torno a las fuentes del Derecho Financiero

1.3.1. *El Decreto-Ley como fuente del Derecho Tributario*

De singular interés cuando se analiza la regulación constitucional de las fuentes resulta sin duda la cuestión del decreto-ley y su evolución en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Como es sabido, el artículo 86 CE faculta al Gobierno para que, en caso de extraordinaria y urgente necesidad, dicte disposiciones con rango de ley, las cuales no podrán, sin embargo, afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I de la propia Constitución. En dicho Título se inscribe el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema de tributos. De ahí que sea necesario dilucidar si por el cauce de la promulgación de decretos-leyes puede el Gobierno intervenir en la regulación tributaria y con qué limitaciones en su caso. Se trata en definitiva de discernir hasta dónde la Constitución admite que una norma no emanada del poder legislativo penetre de forma autónoma el ámbito de la reserva de ley que su artículo 31.3 establece, regulando elementos de la prestación que nunca podrían ser afectados sin embargo por una disposición reglamentaria.

En un primer momento, el Tribunal Constitucional vinculó, como espacios coincidentes, la materia reservada a ley y el ámbito de la regulación tributaria vedado a los decretos-leyes del Gobierno (STC 6/1983). Dicha doctrina significaba negar virtualmente la función de este tipo de disposiciones en el ámbito tributario, pues de una parte se impedía su intervención sobre aspectos cubiertos por la reserva de ley y, de otra, se hacía innecesario acudir a ellas en relación con el resto de materias, para cuya regulación bastaba un simple reglamento. El único espacio que, de forma absolutamente marginal, quedaba así expedito a la regulación por decreto-ley en materia tributaria era la modificación de normas con rango de ley reguladoras de aspectos no cubiertos por la reserva legal —es decir, los poco habituales supuestos de preferencia de ley o de congelación del rango—.

A la indeseable situación generada por esta inicial línea de jurisprudencia, que hurtaba al decreto-ley su función constitucional en el ámbito tributario³, vino a poner remedio no obstante la STC 182/1997. Mediante esta última el Tribunal efectuó, utilizando sus propias palabras, una explícita “matización” de su doctrina anterior. La expresión sin embargo no hace honor a lo que en realidad fue una verdadera rectificación de la solución ofrecida en sentencias

³ De manera sorprendente por cierto, si se tiene en cuenta que, por las mismas fechas, aunque en un ámbito ajeno a la materia tributaria, el Tribunal Constitucional aludía, en otra sentencia coetánea, a la necesidad de que la cláusula del art. 86.1 CE fuera entendida de forma que no redujera a la nada el decreto-ley, teniendo en cuenta su carácter de instrumento normativo previsto en la propia Carta Magna (STC 111/1983).

precedentes. La nueva doctrina, en concreto, supuso disociar lo que hasta entonces se había considerado como ámbitos *coextensos*, esto es, la materia reservada a ley y la excluida de regulación por decreto-ley. A partir de ese momento, el Tribunal reconoce que la parcela vedada al alcance del decreto-ley no coincide necesariamente con el establecimiento y la regulación de los elementos esenciales del tributo —materia afectada por la reserva legal—, sino que viene integrada por aquellos aspectos de la normativa tributaria cuyo cambio suponga una alteración sustancial en la configuración del deber de contribuir regulado en el Título I CE. Dicho de otro modo, nada impide que mediante decreto-ley se establezcan prestaciones patrimoniales impuestas —entre ellas, desde luego, tributos— o se modifiquen, sin limitación alguna, sus elementos esenciales, siempre que de ello no se derive un cambio en la configuración normativa esencial del deber de contribución contemplado en el art. 31.1 CE. Para constatar si se ha producido esta alteración sustancial resulta decisivo ponderar la importancia del tributo afectado dentro del sistema y la entidad de los cambios introducidos en él⁴. La STC 182/1997 consideró, en particular, inadmisibles que mediante decreto-ley se elevase la escala de tipos de gravamen del IRPF, teniendo en cuenta que, dado el papel primordial que dicho tributo cumple en la efectiva realización de los principios de justicia tributaria, cualquier modificación de sus elementos esenciales repercute de forma inmediata sobre el reparto general de la carga tributaria que han de soportar los ciudadanos, *afectando a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE* (FJ 9.º).

El cambio de doctrina expuesto supone un entendimiento de la cuestión mucho más acorde con el espíritu de las normas constitucionales examinadas; sin embargo, la sentencia que se comenta no sólo no resolvió toda controversia acerca del papel del decreto-ley en materia tributaria, sino que tras ella se plantean nuevos —y serios— interrogantes. Para empezar, algunos autores han apuntado la necesidad de resolver si el deber de contribuir, cuya esencial configuración no puede quedar afectada por decreto-ley, es el que se predica de la colectividad o de cada individuo en concreto. Piénsese que las especiales circunstancias de algunos sujetos —como el hecho de operar en un determinado sector económico— hacen que en el conjunto de su contribución posean un peso decisivo ciertas prestaciones de carácter público que, sin embargo, carecen de entidad dentro de la configuración del deber de contribuir de la generalidad de los contribuyentes. Cabe preguntarse, por consiguiente, si

⁴ STC 182/1997, FJ 7.º. Alude en efecto el Tribunal a la necesidad de considerar “en qué tributo concreto incide el Decreto-Ley —constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica—, qué elementos del mismo —esenciales o no— resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa, y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate”.

existe alguna limitación al decreto-ley para establecer y regular aquellas prestaciones, que sin ser determinantes de la contribución para el conjunto de los ciudadanos, influyen de modo decisivo sobre la carga global que corresponde soportar a una parte de ellos.

Desde otro punto de vista, la STC 182/1997 no resolvió explícitamente si entre las restricciones constitucionales al decreto-ley se incluye la prohibición de producir alteraciones sustanciales a la baja en el montante global de la contribución. A este respecto, sin embargo, y pese a que en alguna ocasión se ha defendido lo contrario, pensamos que el fundamento con que el Tribunal Constitucional justifica la existencia de dichas limitaciones permite sin mayor problema afirmar que la rebaja de la contribución puede ser determinante de una alteración sustancial en el reparto de las cargas públicas, en cuyo caso no hay duda de que se vería afectada la esencia del deber de contribuir, lo que impediría utilizar este instrumento normativo para llevar a cabo la susodicha modificación.

Y no terminan aquí las dudas que la sentencia plantea. Cabe preguntarse asimismo, en primer lugar, si las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias forman parte del deber de contribuir cuya configuración sustancial no puede alterarse por decreto-ley. Algo hay en la STC 182/1997 que podría hacer pensar que se trata de figuras extrañas en todo caso a la estructura del citado deber constitucional⁵. Dicha conclusión supondría que la regulación de tales prestaciones mediante decreto-ley en principio no quedase restringida de ningún modo. Es preciso sin embargo ser prudentes antes de formular conclusiones tajantes al respecto, pues ha de tenerse en cuenta que se trata de prestaciones que pueden llegar a incidir de manera notable en la esfera patrimonial de los ciudadanos y, sobre todo, que a veces persiguen una finalidad contributiva que, a nuestro juicio, debe llevar sin ninguna duda a considerarlas encuadradas junto a los tributos dentro del conjunto de prestaciones que integran el deber de contribución a los gastos públicos. Hay que preguntarse finalmente si con el cambio de criterio expuesto debe variar la solución ante la posibilidad de que mediante decreto-ley se modifiquen o supriman exenciones tributarias. A nuestro juicio, en efecto, actualmente dicha hipótesis no puede admitirse sin reservas, como en otro tiempo hizo el Tribunal, pues la norma de exención forma parte de la estructura del tributo, de manera que su modificación puede llevar consigo, dependiendo de la entidad de la misma y del tributo a que afecte, una alteración sustancial del deber de contribuir, en la misma medida que puede suceder con la regulación de otros elementos esenciales de la prestación tributaria.

⁵ Se trata en concreto del FJ 16.º, donde el TC afirma que el art. 31.3 CE, referido a las prestaciones de carácter público, no establece ningún derecho, deber o libertad, por lo que no serían predicables respecto de ellas las limitaciones establecidas en el artículo 86.1 CE.

Hemos de denunciar, por último, que la tarea de formular de manera precisa los teóricos límites materiales al decreto-ley en materia tributaria puede contemplarse en gran medida como un esfuerzo vano. La mayor parte de las veces, en efecto, los decretos-leyes se dictan sin que su finalidad sea hacer frente a situaciones de extraordinaria y urgente necesidad, pese a la inequívoca exigencia del art. 86.1 CE en tal sentido. Lo peor del asunto, sin embargo, son las dificultades de diversa naturaleza para poner coto a dicha práctica por los medios de reacción previstos en el ordenamiento. A la proverbial tardanza del Tribunal en resolver el eventual recurso de inconstitucionalidad —lo que hace que al dictarse sentencia en muchos casos los efectos ilegítimos de la norma sean irremediables— se suma la generosidad de su doctrina para conservar la vigencia de las medidas contenidas en el decreto-ley mediante el grueso expediente de admitir la eficacia retroactiva de la ley posterior que las incorpora a su texto —llegando incluso a reconocer cierta relevancia al propio decreto-ley inconstitucional, por el *efecto anuncio* que su promulgación surte en relación con dicha ley, lo que supuestamente contribuye a estimar cumplidas las exigencias de la seguridad jurídica pese al efecto retroactivo de las medidas legales definitivas—.

1.3.2. La ley de presupuestos y la modificación de normas tributarias

Por más que la escasez del espacio imponga extrema brevedad al presente comentario, no puede obviarse en él una somera referencia al papel que cumple la ley de presupuestos generales del Estado como fuente del Derecho Financiero en general, y del Derecho Tributario en particular. Sobradamente conocidas son las especiales cautelas que la Constitución adopta frente a la intervención de este peculiar vehículo normativo en la regulación tributaria. Cautelas que, como es natural, no se explican en atención a su rango, ni tampoco por la naturaleza del poder del que emanan —dado que, a diferencia del decreto-ley, su aprobación tiene lugar por las Cortes Generales—, sino por razón de las especiales características de su tramitación legislativa, motivadas por la función específica que cumplen como instrumento de aprobación del presupuesto. Esta peculiaridad del procedimiento, que se concreta en la existencia de limitaciones o restricciones al debate parlamentario, confiere a la ley de presupuestos una naturaleza *sui generis*, que ha determinado su calificación como ley singular por la jurisprudencia.

Precisamente esa singularidad es la que explica, primeramente, la existencia en la Constitución de limitaciones explícitas a su contenido. La ley de presupuestos no puede crear tributos, y sólo podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea (art. 134.7 CE). Pero es que además, por parecidas razones, la jurisprudencia ha subordinado el contenido potencial de la ley de presupuestos a la propia función constitucional que la misma tiene encomendada. Se trata en suma de reconocer la existencia de unos límites materiales implícitos añadidos, según los cuales el contenido posible de esta ley peculiar se reduciría al establecimiento de la totalidad de los gastos e

ingresos del sector público estatal —contenido necesario o indisponible—, y a la adopción de aquellas medidas normativas directamente relacionadas con dichos gastos e ingresos o con los criterios de orientación de la política económica general —contenido eventual o posible—. Esto excluye, en particular, que mediante ley de presupuestos se introduzcan modificaciones en el régimen tributario general o, si se quiere, en el Derecho Tributario codificado (SSTC 76/1992 y 195/1994).

Cuanto hasta aquí hemos señalado, sin embargo, se ve constantemente desvirtuado, y así queremos ponerlo aquí de manifiesto, por la reiteración de una práctica legal espuria, hoy por desgracia consolidada. Hace ya una década, en efecto, que para eludir todas las limitaciones señaladas se viene utilizando la llamada ley de acompañamiento a los presupuestos, instrumento normativo recurrente de cadencia anual, en cuyo seno cabe cualquier regulación, por encontrarse libre de los condicionantes que afectan a la ley de presupuestos propiamente dicha. La tramitación parlamentaria de estas leyes de acompañamiento se convierte de hecho cada año en un procedimiento legislativo abreviado paralelo al de la aprobación de los presupuestos, con restricción *de facto* de las posibilidades de debate, eliminación virtual de fases en la tramitación, donde no es infrecuente además la introducción sorpresiva de preceptos ausentes del proyecto inicial mediante enmiendas en el Senado, todo lo cual supone, en resumidas cuentas, un atropello anual a la seguridad jurídica y a la transparencia del procedimiento democrático de elaboración de las leyes.

1.3.3. El fundamento del principio de legalidad y las normas comunitarias

Pendiente de un enfoque satisfactorio, se encuentra planteado el encaje dogmático de las relaciones entre el principio constitucional de legalidad en materia tributaria y la obligatoria aplicación interna de las disposiciones comunitarias⁶. Para entender la magnitud del problema es preciso tener en cuenta en primer lugar que la creación de tributos y la regulación de sus elementos esenciales se confía por la Constitución Española a normas con

⁶ A propósito del Derecho Comunitario, conviene llamar la atención sobre el trascendental papel que viene jugando el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. En particular, en el ámbito de la imposición directa, las carencias de armonización fiscal encuentran su contrapeso en la defensa jurisprudencial del principio de no discriminación por razón de nacionalidad (recordemos que las diferencias de tratamiento entre residentes y no residentes pueden suponer una discriminación encubierta, dado que la mayoría de los residentes son nacionales y los no residentes son por lo general extranjeros, según la conocida *doctrina Schumacker*). En el año 2002, ha habido nuevos e importantes pronunciamientos, que ponen en tela de juicio la validez de nuestras normas vigentes sobre deducciones para evitar la doble imposición internacional (sentencia de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00) o sobre subcapitalización (sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00).

rango de ley, y que ello es así en buena medida para garantizar que toda intervención en la esfera patrimonial del ciudadano se lleve a cabo con su consentimiento formal, expresado por medio de sus representantes democráticamente elegidos. Las normas que emanan de la Unión Europea, sin embargo, aunque vinculantes para los estados miembros —reglamentos, directivas, decisiones—, no derivan de órganos de base democrática —el Parlamento Europeo juega un papel todavía secundario en el procedimiento de producción normativa—, por lo que en este terreno los esfuerzos doctrinales ya empiezan a centrarse en ofrecer una fundamentación jurídicamente apropiada para justificar que normas procedentes de órganos cuya naturaleza no satisface la garantía de autoimposición penetren el ámbito material de la reserva de ley.

1.4. La caída en desgracia del principio de progresividad y la pujanza irrefrenable del principio de estabilidad presupuestaria

A modo de reflexión general, en lo tocante a principios materiales de justicia financiera, permítasenos centrarnos en un fenómeno que viene constatándose en los últimos años, y en el que se encuentra comprometido de forma importante el grado de justicia del sistema tributario, así como el deseable avance gradual hacia una más equitativa distribución de la riqueza, conforme ordena el art. 40.1 CE.

Nadie desconoce la explícita alusión del art. 31.1 CE al principio de progresividad como uno de los dos —junto al de igualdad— en que ha de inspirarse el sistema tributario justo que el citado precepto proclama. Significa esto que la contribución global de cada ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos habrá de ser más que proporcional a la magnitud de su riqueza o, lo que es igual, que cuanto mayor sea ésta, más elevado habrá de ser también el porcentaje de la misma destinado por cada cual a levantar las cargas colectivas. Y pese a que la herramienta para la obtención de este resultado es el sistema tributario en su conjunto, el Tribunal Constitucional ha resaltado explícitamente el papel preponderante que en dicho cometido corresponde al IRPF (STC 182/1997). De su doctrina puede inferirse sin mayores dificultades que el cumplimiento del mandato de progresividad del sistema tributario depende, virtualmente en exclusiva, de la eficacia que el citado impuesto manifieste en la consecución del citado objetivo. Dicho de otro modo, el nivel de progresividad alcanzado por el sistema será función directa del grado real de progresividad con que se comporte el IRPF.

Aceptada la anterior premisa, es preciso hacer notar la tendencia que viene mostrando, de forma cada vez más acentuada, el legislador español hacia la atenuación del carácter progresivo del IRPF, como se pone de relieve al analizar los cambios que se han ido introduciendo en su regulación. En este sentido, las reformas legislativas de los últimos años han supuesto, en particular, la eliminación del gravamen progresivo en relación con la mayor

parte de las plusvalías, que tributan ahora, por importante que sea su volumen, a un tipo fijo que además coincide con el tipo mínimo aplicable al resto de las rentas —las cuales sí se someten a una escala de tipos crecientes—. En la misma línea se inscriben los reiterados aumentos de las reducciones por rentas derivadas de operaciones de capitalización y de seguros de vida, o la exención de las plusvalías obtenidas por la enajenación de participaciones en instituciones de inversión colectiva —bastando para ello la compra de nuevas participaciones—, por citar sólo algunos de los ejemplos más recientes. Las medidas señaladas poseen una característica en común: todas ellas determinan rebajas específicas en la tributación de rentas que, habida cuenta de su procedencia, son propias en general de contribuyentes dotados con un alto nivel de capacidad económica; por tanto, en cuanto representan una sensible disminución de la tributación efectiva de dicho segmento de contribuyentes, actúan como freno al efecto progresivo global del impuesto.

En cualquier caso, las señales de la llamada crisis del principio de progresividad no se agotan en la pérdida de virtud del IRPF para hacerlo efectivo. Otro signo inequívoco del mismo fenómeno es la tendencia hacia el debilitamiento del peso relativo de los impuestos directos dentro del conjunto de la contribución individual de cada ciudadano. En este sentido, a la reciente rebaja del IRPF para la generalidad de los contribuyentes, viene a sumarse un paulatino incremento de los tributos indirectos, modalidad de gravamen que manifiesta, por naturaleza, una inclinación marcadamente regresiva. El indicado proceso se viene produciendo tanto mediante la creación de nuevas figuras —el impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos en 2002, el impuesto sobre primas de seguros en 1997, diversas tasas a partir también de ese año—, como por el incremento de tipos en los tributos preexistentes —aumentos el año pasado en los tipos del IVA aplicables a los peajes de autopista y al butano, subida del impuesto especial sobre las labores del tabaco—. Por cierto, que los poderes autonómicos no han perdido la ocasión de contribuir al señalado fenómeno, mediante el uso de sus potestades normativas sobre los tributos cedidos —véase si no, por ejemplo, la subida en la Comunidad Andaluza, a partir de este año, del tipo aplicable en el ITP a las transmisiones de inmuebles del 6 al 7 por 100—.

Por último, tampoco parece que el éxito en la lucha contra el fraude fiscal haya alcanzado aún su nivel óptimo, lo que constituye un obstáculo añadido, en este caso de orden práctico, para la consecución de una contribución efectivamente progresiva. No se pierda de vista que son, otra vez, los sujetos pertenecientes a sectores sociales con mayor nivel de riqueza quienes más facilidades tienen para eludir el gravamen u ocultar hechos imponible.

Las consideraciones anteriores exigen preguntarse hasta dónde puede llegar la evolución apuntada. Desde luego, no se nos escapa la necesidad de evitar un entendimiento desmesurado del principio de progresividad, pues debe procurarse en todo caso que el sistema tributario no represente un freno al desarrollo de la actividad productiva, efecto que podría darse si los operadores económicos percibieran que el sacrificio excesivo en forma de

gravamen desaconseja el riesgo o el esfuerzo que exige su intervención en el proceso económico. Ahora bien, esto no debe desembocar, como tememos que empieza a suceder, en un tácito desprecio hacia el necesario resultado progresivo de la contribución, pues no dudamos de la juridicidad del citado principio constitucional, por más que a veces este hecho parezca no tenerse presente, quizá por tratarse de un principio predicable del sistema, lo que hace extremadamente difícil la valoración de su cumplimiento por el conjunto de normas vigentes. Se echa de menos en definitiva que, al concebirse una determinada política fiscal o acometerse un proyecto de reforma de los impuestos, como mínimo se preste una mayor atención a las consecuencias que para la progresividad del sistema llevará aparejada la aplicación de las medidas que hayan de adoptarse.

Las afirmaciones anteriores no soslayan que el fundamento del principio de progresividad es en buena parte coincidente con el que subyace en los principios de justicia material del gasto recogidos en el art. 31.2 CE. Queremos decir en suma que cuando este último precepto ordena que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos, su intención no es otra que hacer notar la necesidad de que mediante la actividad de gasto se persiga la consecución de un efecto redistributivo de la riqueza. Desde este punto de vista, los principios de progresividad y de justicia del gasto son instrumentos complementarios. Es más, en buena medida puede decirse que ambos encuentran su razón de ser al servicio de otro postulado constitucional, presente en el art. 40.1 CE: la exigencia de que los poderes públicos promuevan una más equitativa distribución de la renta personal. De modo que, desde un punto de vista estrictamente teórico, probablemente la Constitución admite que el nivel de progresividad de la contribución sea mínimo, siempre que el imperativo de redistribución de la riqueza se haga realidad a través del instrumento alternativo de una adecuada política de gasto orientada a aquel fin. De ocurrir así, la preocupación por el paulatino debilitamiento de la progresividad del sistema tributario perdería en buena medida su razón de ser.

La situación actual, sin embargo, se encuentra lejos de la hipótesis señalada. Para empezar, es sobradamente conocido el nulo desarrollo alcanzado por los principios de justicia material del gasto. Ni la jurisprudencia, ni la doctrina financiera, ni el legislador, se han esforzado lo más mínimo en estos veinticinco años por desentrañar siquiera las consecuencias más elementales que han de derivarse del art. 31.2 CE. Por otra parte, cuando recientemente el legislador estatal ha optado por imponer a los poderes públicos ciertas líneas de conducta en materia de gasto, no lo ha hecho desde luego preocupado por la necesidad de alcanzar, mediante la asignación equitativa de los recursos públicos, un efecto redistributivo de la riqueza. Muy al contrario, son más bien criterios economicistas los que han movido a la promulgación de la Ley 18/2001 y la Ley orgánica 5/2001, ambas orientadas de forma un tanto obsesiva al mantenimiento de la estabilidad presupuesta-

ria, en la línea siempre de alcanzar, a costa de cualquier consideración de justicia material, el sacrosanto déficit cero.

En conclusión, el examen de los criterios que disciplinan en la actualidad la actividad pública de gasto no atenúa, sino que más bien intensifica, la preocupación por la pérdida de progresividad que el sistema tributario viene experimentando a consecuencia del efecto acumulado de las sucesivas reformas tributarias habidas en los últimos años.

1.5. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en el año 2002

Dentro de la producción del Tribunal Constitucional en el área del Derecho Financiero merece ser destacada sobre todo, a nuestro juicio, la muy discutida doctrina establecida en la STC 96/2002, de 25 de abril, sobre el derecho a la compensación de ciertos ingresos tributarios otorgado en su día por el Estado a favor de los no residentes en España que operasen en territorio del País Vasco o Navarra. Junto a esta sentencia, cuyo contenido vamos a resumir enseguida, se han producido no obstante otras de importancia no despreciable, y por eso mismo de obligada cita también en el presente apartado.

Entre los pronunciamientos dignos de mención figura la STC 21/2002, de 28 de enero, por la que se viene a insistir en la anterior doctrina de respaldo a la interpretación administrativa —y jurisprudencial— de los preceptos legales que definen la unidad familiar en el IRPF. Así, como había hecho ya la STC 212/2001, y en la línea también de la STC 47/2001, el Tribunal no considera discriminatorio negar a un matrimonio no separado la posibilidad, fiscalmente ventajosa, de presentar una declaración conjunta correspondiente a uno solo de los cónyuges con todos los hijos de ambos, más otra individual por las rentas del otro cónyuge. Y ello pese a que, en caso de separación legal, la opción indicada sí viene amparada de modo explícito en la ley. La sentencia, sin embargo, rechaza que los términos de comparación —matrimonios separados frente a matrimonios que no lo están— sean homogéneos y descarta, por ende, de raíz que la interpretación administrativa de la norma vulnere el principio de igualdad. Continúan así proyectándose, en forma de conflictos como el que aquí se manifiesta, los efectos de la, a nuestro entender, inapropiada respuesta dada en su día a la cuestión de la tributación familiar. Una buena parte de los problemas presentes, ante los que se va reaccionando a fuerza de parches legislativos, deriva de la propia existencia de un sistema de tributación conjunta basado en la acumulación simple de las rentas familiares. La supresión de esta modalidad de declaración, unida al establecimiento de unos criterios de individualización de las rentas basados en la titularidad jurídica de la renta misma —y no, como ahora, en la titularidad de su fuente productora—, y tal vez de algún paliativo de la cuota para los miembros de ciertos matrimonios en régimen de separación de bienes, evitaría con toda seguridad la sensación justificada de agravio que la ley actual no puede evitar en todos los casos. Preferimos esta fórmula a otras

como el *splitting* o el método del cociente familiar que, sin embargo, también resultarían más equitativas que la que establece la regulación vigente.

Otra de las sentencias constitucionales dictadas el año pasado que no aporta tampoco novedades sustanciales, sino que abunda en la jurisprudencia anterior del Tribunal sobre la materia, es la STC 24/2002, de 31 de enero. En ella se reitera que la fijación unilateral de un tope por el Estado al aumento de la retribución global de todos los empleados públicos, si bien es una disposición con incidencia en las competencias financieras de las comunidades autónomas, viene amparada por el principio de coordinación con la Hacienda estatal. La adopción de la medida mediante ley de presupuestos generales del Estado se encuentra asimismo justificada por perseguirse con ella la consecución de un objetivo económico de estabilidad, que tendría su anclaje en el artículo 40.1 CE, y que se inscribiría en el marco de las decisiones relacionadas con la dirección y orientación de la política general, a las que dicho tipo de leyes sirven de vehículo natural.

A las decisiones citadas se une un grupo de sentencias, las cuales consagran una interpretación que, de manera sólo lateral, se hallaba implícita ya quizás en la STC 192/2000. Nos referimos a las SSTC 176/2002, de 9 de octubre y 201/2002, de 28 de octubre, de cuya línea es continuadora la 10/2003, de 20 de enero de este año. En todas ellas se rechaza cualquier interpretación rigorista de las normas procesales que impida a las comunidades autónomas impugnar en la jurisdicción contencioso-administrativa las resoluciones de los órganos económico-administrativos en materia de tributos cedidos. En cualquier caso, los efectos que por vía interpretativa consagra el Tribunal en estos casos se han incorporado ya de manera explícita al ordenamiento mediante la Ley 21/2001.

Pero sin duda lo más llamativo de la jurisprudencia constitucional en materia financiera durante 2002 ha sido la declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional octava de la ley 42/1994, de 30 de diciembre, de acompañamiento a los presupuestos generales del Estado para 1995. Con dos votos particulares, uno de ellos suscrito por cuatro magistrados, la STC 96/2002, de 25 de abril, ha sentado en este punto una doctrina muy discutida y de consecuencias inciertas. Para el adecuado entendimiento de la misma, bueno será hacer una alusión somera a sus antecedentes.

Durante 1993, los órganos forales del País Vasco y Navarra aprobaron ciertos beneficios fiscales para aquellos contribuyentes residentes en los citados territorios que operasen en ellos cumpliendo determinados requisitos⁷. Una decisión posterior de la Comisión de la Comunidad Europea declaró, sin embargo, que la no aplicación de las aludidas normas forales a los sujetos residentes en otros Estados miembros distintos de España que operasen en

⁷ En realidad, no es que la norma excluyera de los beneficios a los sujetos residentes fuera del territorio foral, sino que al no tener competencia sobre la tributación de dichos sujetos, no podía dispensarles idéntico tratamiento que a los residentes en dicho ámbito espacial.

territorio foral vulneraba el principio de libertad de establecimiento formulado en el Tratado CE. Para cumplir las exigencias expresadas por la Comisión, el legislador español optó por equiparar la situación de estos últimos a la de los residentes en los territorios forales, disponiendo, mediante la norma controvertida, que se les compensase por el exceso de impuesto ingresado sobre el que hubiesen debido satisfacer de haber disfrutado idénticos beneficios.

Impugnada la medida ante el Tribunal Constitucional, éste plantea la cuestión en unos términos un tanto confusos y a nuestro entender no del todo correctos. Para enjuiciar su conformidad con el principio de igualdad consagrado en el art. 14 CE, la sentencia parte de oponer el tratamiento recibido a consecuencia de la norma por dos tipos de sujetos: los residentes en otros Estados de la UE que operan en los territorios forales y los residentes en España que efectúan igualmente operaciones en dichos territorios. A continuación, se constata que la compensación impositiva prevista en el precepto se limita a los primeros. Nada tiene que objetar el Tribunal a la ausencia de compensación para los sujetos residentes en territorio foral, pues éstos disfrutaban a cambio del beneficio fiscal previsto en las normas forales. Pero la situación es distinta por lo que se refiere a los residentes en territorio común, que quedan excluidos de la compensación, sin gozar del beneficio, y sin que por tanto exista *prima facie* una razón de su distinto trato que no sea la condición misma de residentes en territorio común.

Con todo, esta disparidad de tratamiento basada en la circunstancia de residir o no en territorio español podría estar amparada constitucionalmente. El Tribunal reconoce que la residencia viene siendo tradicionalmente un criterio válido desde la perspectiva del art. 31.1 CE para justificar un diverso trato fiscal. Por otra parte, la finalidad de la norma se califica de razonable, pues persigue la adaptación del ordenamiento al mandato de la Comisión. No obstante, según la sentencia, para considerar respetado el principio de igualdad no basta la finalidad plausible de la medida adoptada, sino que es preciso que sus consecuencias jurídicas sean adecuadas y proporcionadas a dicha finalidad. Éste es, al parecer del Tribunal, el requisito que la norma enjuiciada no supera. Es decir, en opinión del Alto Organismo, cabe decir que la intención del legislador al promulgarla era *buena*, pues se trataba de adaptar el ordenamiento al mandato comunitario; pero el resultado producido con ella no se justifica, desde la perspectiva tributaria, por el elemento diferencial tomado para su establecimiento —la residencia de los beneficiarios en otros Estados de la UE—, ya que la medida no responde a ninguna clase de política sectorial de carácter social o económico.

Por otra parte, empleando argumentos muy parecidos a los que acaban de describirse, el Tribunal considera que el precepto controvertido vulnera los principios de libertad de empresa, residencia y circulación. La razón vuelve a ser la inexistencia de una justificación suficiente para legitimar el establecimiento por el Estado de incentivos fiscales de eficacia espacial limitada a

una zona del territorio nacional, lo que supone un menoscabo de aquellos principios y deriva en una fragmentación del mercado.

Como puede verse, la sentencia utiliza de manera un tanto confusa argumentos prácticamente idénticos para explicar la vulneración de preceptos de significado tan diverso como el que formula el principio de igualdad o los que consagran la libertad de empresa, residencia o circulación. Finalmente, como advierten los magistrados discrepantes, la sentencia supone enjuiciar de forma indirecta —e improcedente— las normas forales —que no eran el objeto de la decisión—, pues la declaración de inconstitucionalidad se produce en atención a los efectos que de la disposición impugnada derivan al proyectarse la misma en las situaciones generadas por los incentivos fiscales previstos en las susodichas normas forales.

2. SEGUNDA PARTE: CRÓNICA LEGISLATIVA DEL AÑO 2002

2.1. Reforma del IRPF

A través de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, se ha procedido a la reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Parcial, que no parca. Los cambios afectan aproximadamente a 60 preceptos, en una ley con 90 artículos, a los que ahora se añaden bastantes otros al margen de la secuencia natural (artículos *bis*, *ter*, *quater*...). El remedio a tan caótica presentación vendrá de la mano de un anunciado texto refundido, aunque la autorización al Gobierno (en la disposición adicional cuarta de la Ley 46/2002) se ha efectuado de manera irregular, sin fijar un plazo para su ejercicio, como exige el art. 82.3 CE.

2.1.1. La rebaja de los tipos de gravamen

El aspecto más destacado de la reforma es, sin duda, la disminución de los tipos de gravamen, la segunda gran rebaja después de la que marcó la Ley 40/1998. Vamos a pagar menos IRPF. En ello se nos insiste y así es, desde luego.

Ahora bien, conviene advertir al mismo tiempo que en los últimos años no se ha llevado a cabo la **deflactación** de la tarifa, esto es, la modificación de las cuantías de la base liquidable en las que se sitúa el tránsito de cada tipo al tipo superior, adecuándolas a su valor presente de acuerdo con la inflación (sólo el primer año de vigencia de la Ley reformada se incrementaron en un 2 por 100, inflación prevista mas no la real). La reducción por rendimientos del trabajo o el mínimo personal y familiar, conceptos que equivalen a un primer tramo a tipo cero, han corrido peor suerte y nunca se tocaron, ni siquiera el primer año. Este dato debe ser tenido en cuenta al valorar la reforma, puesto que la ausencia de actualización de las cuantías ha venido suponiendo una subida encubierta del impuesto. Una persona que hubiera mantenido este tiempo sus ingresos constantes, con la subida simplemente

del IPC, lo lógico es que hubiera seguido pagando el mismo porcentaje de impuesto, porque su capacidad económica no ha variado, y sin embargo, ha estado soportando un gravamen mayor: la porción de aumento de renta (que sólo sirve, insistimos, para mantener el poder adquisitivo), al no haber deflactación, se somete al tipo marginal de cada sujeto, de manera que su tipo medio efectivo aumenta.

Gracias, por tanto, a lo que se ha dejado de hacer debiendo ser hecho (recordemos que la STC 27/1981 considera la adecuación del tributo a la inflación una mera adaptación a la realidad, y no una auténtica modificación que requiera previsión normativa, en los términos del art. 134.7 CE), se ha logrado un ahorro para las arcas públicas que, puede decirse desde la perspectiva histórica, se emplea en financiar el actual descenso, en buena medida aparente⁸.

Conste la absoluta legitimidad de esta opción por concentrar la reforma, buscando una mayor espectacularidad (o un rédito electoral, si nos dejamos de eufemismos), porque no nos asiste ningún derecho vinculante a la actualización. Hasta en el caso de que se registrara en la ley la automaticidad de la deflactación, como consideramos deseable, cabría la posibilidad de contrarrestarla con una norma posterior abrogatoria; quiere decirse que tenemos y tendríamos cada año el grado de gravamen derivado de la libre configuración legislativa y nunca el resultado de fuerza perentoria alguna. Ello no obstante, resultaría a todas luces más delicado romper con una inercia actualizadora favorable para el contribuyente y consagrada en la ley, máxime cuando se está utilizando como bandera identificativa la relajación de la fiscalidad. Recalamos la legitimidad, sin perjuicio de que procuremos situar en su justo alcance la dimensión de la cacareada rebaja.

a) La disminución del tipo inicial de la escala

El tipo más bajo de la escala se reduce del 18 al 15 por 100. Esta es la decisión más trascendente, a nuestro juicio, en la configuración de la tarifa del IRPF, bastante más que la fijación del tipo marginal. Sencillamente porque tal porcentaje va a influir en la decantación de otras instituciones, al actuar como necesario punto de referencia, no sólo en el seno del IRPF sino más allá, en diversas figuras del sistema tributario. En efecto, la determinación del tipo "inicial" de la escala (preferimos calificarlo así, porque expresa mejor el sentido de la progresividad por escalones, técnica en virtud de la cual no se aplica un único porcentaje a la base sino que se van aplicando los

⁸ Para el Consejo Económico y Social, "la inflación experimentada desde que se fijaron los correspondientes tipos y cuantías en la legislación vigente ha supuesto un aumento implícito de la carga tributaria, y ello reduce la magnitud real de la rebaja impositiva. En este sentido, hubiera sido deseable que la Memoria económica estimara el alcance de la 'progresividad en frío' que permitiera conocer el verdadero alcance de la rebaja fiscal" (Dictamen 5/2002).

sucesivos tipos de la escala a las respectivas porciones de base, de manera que todos los contribuyentes empiezan siendo gravados al tipo inferior, por muy alta que llegue a ser su renta; e "inicial" también en vez de tipo "mínimo" porque se puede pagar menos que eso, como tipo medio efectivo, dado que la base liquidable es siempre menor que el importe íntegro de la renta) arrastra consigo otras dos resoluciones básicas: el tipo de retención y el tipo de gravamen especial.

- Por un lado, el **tipo de retención** sobre las rentas del capital y las rentas de las actividades profesionales, evoluciona igualmente del 18 al 15 por 100. No siempre se ha considerado necesaria la vinculación entre el tipo inicial y el tipo de retención. Han sido sentencias recientes del Tribunal Supremo, interpretando los principios del art. 31.1 CE, las que han sentado el criterio de que las retenciones a cuenta que exceden sin justificación de los tipos definitivos, están yendo más lejos de la auténtica capacidad económica y resultan por ende confiscatorias, por mucho que después vayan a ser devueltas. Ante tales precedentes, hubiera sido una osadía bajar el tipo de la tarifa y mantener el tipo de retención por encima de aquel.

En cambio, no se ha reducido la retención aplicable a los arrendamientos inmobiliarios, entendiéndolo acaso prescindible al coincidir ya de antemano con el susodicho 15 por 100 de referencia. Craso error, puesto que, siguiendo las pautas jurisprudenciales, en el caso concreto de los inmuebles arrendados, el tipo de retención no debe ser igual sino inferior al tipo mínimo, debido a que la retención se aplica sobre el ingreso íntegro mientras que el impuesto definitivo grava el rendimiento neto, lógicamente inferior. Por eso, desde junio de 2000 (a raíz de los fallos del Supremo) la retención se situó conscientemente por debajo del tipo inicial de la escala, ponderación que ahora decae. Percibimos, pues, el riesgo sobrevenido de confiscatoriedad (si bien en esta ocasión, al venir recogida la retención en la Ley y no en el Reglamento, tendría que ser el Tribunal Constitucional en vez del Supremo el que depurara la supuesta inconstitucionalidad).

La reforma de la retención aplicable a las rentas del capital mobiliario exige la adaptación del **Impuesto sobre la Renta de no Residentes**, cuyos tipos de gravamen conviene que vayan parejos al tipo de retención, porque retención e impuesto definitivo se confunden. De ahí que se haya reducido igualmente del 18 al 15 por 100 el tipo aplicable a intereses, dividendos⁹ y fondos de inversión. Ciertamente es que el sistema de retención (*withholding tax*) no es privativo de las recitadas rentas sino que caracteriza a toda la imposición (real, instantánea) sobre las rentas obtenidas por no residentes sin

⁹ Al modificar el tipo de los dividendos, también hay que rectificar la imposición complementaria sobre las rentas transferidas por los establecimientos permanentes al extranjero, transferencias que equivalen a un "dividendo" repartido por el establecimiento a su casa central (en la anterior modificación del tipo de los dividendos, se olvidó, por cierto, esta otra decisión vinculada y ahora se restablece el acompañamiento).

mediación de establecimiento permanente. Ocurre que en otros casos (rendimientos del trabajo o del capital inmobiliario) el pago no se produce de una manera general e indiscriminada sino individual, lo que permite al pagador conocer la condición de no residente del destinatario, y, por tanto, puede establecerse el tipo de gravamen que se considere adecuado sin estar mediatizados por el tipo de retención de los residentes.

- Por otro lado, encadenadamente, también se hace obligado revisar el **tipo de gravamen especial**, situándolo en el 15 por 100. El IRPF es un impuesto progresivo por lo que a la base liquidable general atañe, pero proporcional cuando se trata de la base liquidable especial, formada por las ganancias patrimoniales (aquellas puestas de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación). Estas plusvalías exentas de progresividad salen indirectamente beneficiadas del recorte del tipo inicial de la escala, y ello por una exigencia constitucional, de manera semejante a lo razonado con las retenciones, en atención al principio de capacidad económica. En este caso sí podemos invocar una sentencia del Tribunal Constitucional, la STC 46/2000, de 17 de febrero, que en su día pasó bastante desapercibida, porque los tipos que declaró inconstitucionales eran los del antiguo IRPF, cuando ya estaban derogados (es la proverbial tardanza del Tribunal, que en los últimos tiempos parecieran desmentirla ciertas resoluciones “sorprendentemente” ágiles). Aquel fallo resulta esencial para entender la conexión —necesariamente cauta— entre el gravamen de las bases liquidables especial y general, de donde puede intuirse la invalidez constitucional de un tipo proporcional superior al que podría corresponder de acuerdo con la *natural* escala progresiva. En efecto, lo *natural* en el IRPF es la aplicación de la progresividad, y si, con carácter excepcional, determinadas rentas quedan al margen, no puede ser a través de la fijación de un tipo intermedio que beneficie a unos y perjudique a otros, sino que es imprescindible el menor tipo posible, de manera que no pueda haber lesionados invocando el derecho —legítimo en el caso del IRPF— a la progresividad, a la aplicación de un tipo acorde a su capacidad económica. Bueno está que la fuga de la progresividad decidida legalmente beneficie más cuanto mayor sea la capacidad económica del sujeto, pero el colmo sería que a las capacidades económicas inferiores no sólo les beneficiara menos (poco o nada), sino que les perjudicara, teniendo que pagar más de lo que pagarían en la parte general, en la escala progresiva (perversión que, como después denunciaremos, recae en la práctica incluso aplicando el tipo inferior).

□ Dado que se modifica el impuesto sobre las ganancias patrimoniales, habrá que adecuar a la vez aquellas normas que lo toman como referente, como la deducción por reinversión en el Impuesto sobre Sociedades. Con esta deducción lo que se pretende es equiparar la en principio desigual carga fiscal que soportan las plusvalías según se trate de personas físicas o jurídicas. Al bajar el tipo de gravamen especial del IRPF, la “compensación” necesaria para restablecer el equilibrio tiene que ser mayor, debiéndose elevar del 17

al 20 por 100 (para que restada tal cantidad del 35 por 100 del Impuesto sobre Sociedades, resulte un gravamen final del 15 por 100, homologable al del IRPF). La Ley 46/2002 olvidó esta ramificación del problema, *lapsus* resuelto a continuación por la Ley 53/2002 (*Ley de acompañamiento* que, mal que nos pese, sirve lo mismo para un roto que para un descosido).

b) La disminución del tipo marginal (rectius, la eliminación del anterior tipo marginal)

El nuevo tipo marginal es el 45 por 100 en lugar del 48 por 100. En puridad, mas que una rebaja del 3 por 100 en el tipo superior, lo que ha ocurrido es que desaparece el último tramo de la escala. Antes eran 6 las subdivisiones dentro de la base liquidable y ahora son sólo 5¹⁰. Antes, a partir de los 67.433,56 euros (algo más de 11 millones de pesetas), se dejaba de aplicar el 45 por 100 y se pasaba a aplicar el 48; ahora, se sigue pagando el 45 aunque se llegue a dicha cantidad, que ha dejado de ser relevante.

El hecho de que se hayan restado tres puntos porcentuales tanto del tipo inicial como del marginal (justamente las referencias más visibles de la escala), puede dar lugar a conclusiones engañosas, que enseguida atajamos. No se ha producido una rebaja general del 3 por 100, puesto que todos los demás tipos intermedios de la tarifa permanecen idénticos: el 24, el 28, el 37 y el 45 (para ser exactos, algunos han descendido ligeramente hasta su redondeo: el 28 por 100, antes 28,30; y el 37 por 100, antes 37,20).

Esta observación desmitificadora resulta de gran alcance para una variante del concepto de tipo marginal; nos referimos al *tipo marginal individual*, no ya del impuesto en abstracto, sino de cada contribuyente en particular (el tipo más elevado que cada sujeto alcanza en la escala). Este es un dato esencial para la adecuada planificación fiscal: nos indica cuánto desgravamos al meter dinero en un plan de pensiones o cuánto tendremos que pagar por los ingresos de una actividad adicional (la retención del 15 por 100 que soportan, por ejemplo, conferencias o publicaciones, deberá ser completada al hacer la declaración en los meses de mayo o junio, hasta llegar al susodicho tipo marginal). Pues bien, este porcentaje clave, en todos los tramos intermedios, sigue siendo el mismo.

Interesa, entonces, dejar claro —cuantificar incluso— qué ha supuesto la reforma de los tipos para la mayoría de los contribuyentes, que no llegaban al fatídico 48 por 100. El único reflejo es la reducción del 18 al 15 en el primer tramo (puesto que en la progresividad por escalones, el tipo inicial se aplica a todos los contribuyentes, esta rebaja sí tiene un efecto universal). Siendo

¹⁰ Izquierda Unida propone 18 tramos con tipos del 17 al 65 por 100, mientras que el PSOE parece inclinarse por el tipo único, delegando el cumplimiento del principio de progresividad en la fijación de mínimos exentos, que den lugar a tipos medios crecientes.

el primer tramo de 4.000 euros, el 3 por 100 de rebaja supone un ahorro de 120 euros, esto es, tan solo 20.000 pesetas anuales¹¹.

La rebaja del tipo marginal trae consigo, eso sí, una consecuencia importante: la disminución del diferencial de tipos de gravamen entre el IRPF y el tipo proporcional del Impuesto sobre Sociedades (35 por 100). Este relativo acercamiento de alícuotas (hemos transitado en unos años del 56 al 45) hace cada vez menos interesante el recurso a la interposición de sociedades. Téngase en cuenta que el ahorro que pueda suponer la creación de la entidad desaparece en el momento en que se reparten beneficios, lo que conlleva una notable indisponibilidad sobre las rentas de la sociedad interpuesta. De ahí que la ley de reforma plantee la desaparición del régimen de **transparencia fiscal**, que reaccionaba mediante la imputación al socio de las rentas de la sociedad. Desaparición completa al menos para las sociedades de profesionales, artistas o deportistas. Para las sociedades de cartera o de valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, la transparencia fiscal, más que eliminarse, se transforma, se sustituye por el régimen especial de las **sociedades patrimoniales**, en el que ya no hay imputación a los socios sino que es la propia sociedad la que tributa en el Impuesto sobre Sociedades al 40 por 100 (o al 15 por 100 si son ganancias patrimoniales) y los dividendos percibidos por el socio persona física no tributan. O sea, que puede haber un ahorro del 5 por 100, que ya no representa tanto acicate para la constitución de una sociedad. Por eso se han previsto incluso reglas especiales de derecho transitorio para las entidades transparentes que, a la vista de la nueva situación, se disuelvan y liquiden¹².

El repaso a los efectos colaterales de la reforma del marginal del IRPF concluye con otra figura complementaria, cual es el Impuesto sobre el Patrimonio. En una medida inspirada en el principio de no confiscatoriedad, la suma de las cuotas de ambos tributos no puede exceder de un determinado porcentaje de la base imponible del impuesto sobre la renta, porcentaje que se revisa, situándolo en el 60 por 100 (en vez del 70 por 100, hasta ahora vigente). La reducción del límite conjunto parece coherente; de lo contrario, aquellos contribuyentes que lo vinieran aplicando, verían enjugado el descen-

lebel

del ju

oarte

¹¹ A ello habría que unir la repercusión del —tardío— incremento de las cuantías. En cuanto a los tramos de la escala, no puede hablarse de auténtica deflactación o, si se prefiere, se trata de una deflactación irregular, al no aplicar un mismo coeficiente multiplicador en todos los tramos (se ha buscado, por cierto, el redondeo con cantidades enteras, efecto ciertamente clarificador, pero estéril si se corrigieran anualmente según la inflación). En cuanto al mínimo personal, la actualización (inferior al 3 por 100) resulta a todas luces insuficiente para homologar el valor representado cuatro años atrás.

¹² Desaparece el régimen de imputación, pero no el **régimen de atribución de rentas** (también conocido como transparencia fiscal impropia), aplicable a comunidades de bienes, sociedades civiles y entes sin personalidad, que se regula de manera más pormenorizada, insistiendo en el control (obligación de presentar declaraciones informativas) y afrontando por vez primera el gravamen de las entidades constituidas en el extranjero (la figura del *trust*).

so del IRPF con una mayor tributación patrimonial¹³. No tendría sentido esa neutralización de los efectos de la nueva normativa, cuando estamos en presencia, según declara la Constitución, de un "sistema" tributario¹⁴.

c) La distribución de los tipos entre el Estado y las Comunidades Autónomas

Siendo el IRPF un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas, en concreto en un 33 por 100, los cambios habidos repercuten, necesariamente, sobre ellas. No obstante, la reforma se diseña, con la mejor intención, qué duda cabe, de tal modo que sus efectos los soporte el Estado. A tal fin, se mantienen los tipos de la escala autonómica para que sea exclusivamente la parte estatal la que sufra la pérdida recaudatoria.

Así, del antiguo 18 por 100 aplicable al primer tramo de base, correspondía a las Comunidades Autónomas el 5,94 por 100 (exactamente un 33 por 100), mientras que del actual 15 por 100, le sigue correspondiendo el mismo porcentaje del 5,94 por 100, que ha pasado a representar un 39,6 por 100 del total del impuesto. Similar evolución en el reparto se produce con el último tramo de base sujeto al tipo marginal. Hasta ahora correspondía a las Comunidades un 15,84 por 100 (33 por 100 del 48 por 100), y el respeto a dicha participación encierra un significado distinto en términos relativos: se convierte en un 35,2 por 100 del nuevo tipo marginal (45 por 100). El ánimo indemnizatorio se observa incluso en los tipos que no han sido alterados: en el tramo del 24 por 100, las Comunidades Autónomas gozaban de un 7,92 (el 33 por 100, calculado con toda pulcritud) y sin embargo la reforma les otorga un 8,16 (el 34 por 100).

Pero esta compostura, respetable en el plano político, no es lícita, a nuestro parecer, en el estadio actual del ordenamiento, porque choca con disposiciones imperativas que no pueden ser ignoradas por normas con simple rango de ley. Nos referimos a la LOFCA, que establece expresamente que el IRPF sólo puede ser cedido "con el límite máximo del 33 por 100"¹⁵. De donde se colige, aberración jurídica, que la Ley 46/2002 vulnera el mandato establecido en un texto que tiene rango de ley orgánica y que forma parte del bloque de la constitucionalidad.

Y ello por contentar a las Comunidades Autónomas, que no en todo caso se dan por satisfechas. *Convergencia i Unió*, como botón de muestra, presentó

¹³ Calificamos de coherente la reducción; otra cosa es la coherencia discutible de los diez puntos porcentuales de reducción, puesto que no cabe cifrar en tanto el alcance de la rebaja del IRPF. En cualquier caso, sí guardaría coherencia con la ya reseñada crisis de la progresividad y los vientos que soplan de atenuación de la imposición directa.

¹⁴ "El régimen jurídico de ordenación de los tributos es considerado como un sistema, lo que reclama una dosis inevitable de homogeneidad" (STC 19/1987).

¹⁵ Art. 11 (en la redacción dada por Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre).

enmiendas al Proyecto considerando que la desaparición de la transparencia fiscal (y la consiguiente pérdida de ingresos en concepto de IRPF, donde tributaban las rentas imputadas) exigía, como contrapeso, la cesión del 33 por 100 de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a las sociedades patrimoniales. El *status quo* debe ser preservado a toda costa, según este criterio, que se nos antoja excesivo. El planteamiento estático que se esconde tras la defensa a ultranza de los niveles iniciales de recaudación autonómica, desmiente, en cierto modo, el valor de la corresponsabilidad fiscal, por la que tanto se suspiraba y de la que tan escaso empleo se hace. No olvidemos que las Comunidades Autónomas, en uso de su autonomía, si no participan del modelo de rebaja fiscal del Gobierno central (que no es el caso del grupo catalán, que apoyó la reforma), podrían contrarrestarla perfectamente. Al margen de la posibilidad de establecer recargos sobre el IRPF, pueden utilizar sus competencias normativas en el marco de la Ley de cesión para mantener sus tipos en los niveles previos a la reforma. Suele pasar desapercibido que la legislación estatal sólo regula la tarifa autonómica del IRPF con carácter supletorio, pero a quien compete en primera instancia la decisión sobre los tipos de gravamen autonómicos es a las propias Comunidades; mas qué difícil les resulta romper la inercia de esa cómoda supletoriedad (de hecho, ninguna Comunidad ha osado influir en los tipos del IRPF, ni para más ni para menos, asumiendo pasivamente la evolución marcada por el Estado con decisiones como la ausencia de deflactación).

Se pone de manifiesto lo delicado del acuerdo sobre el sistema de financiación autonómica, que esta vez se decía definitivo, no quinquenal como los precedentes, pero que pende de un difícil equilibrio, forjado a la vista de un determinado orden, y que se desestabiliza en cuanto el Estado acomete cualquier reforma.

Respetamos la voluntad estatal de procurar una reforma inocua para las previsiones de recaudación autonómicas, miramiento especialmente pertinente ante la cercanía temporal del estreno del sistema, cuyas bases quedarían en parte desactivadas a las primeras de cambio. Pero, ¡qué menos que reformar a la vez la Ley Orgánica que consagra el sistema afectado!

A propósito del poder tributario autonómico, una de las grandes novedades del IRPF en Andalucía durante el año 2002 ha sido la inauguración de sus competencias normativas. Por descontado, no se ha regulado la tarifa (repárese en que ello supone una ratificación velada de los cánones de progresividad del Estado, a pesar de mantener un aparente tono crítico), pero sí se han introducido una serie de deducciones en la cuota, con efectos para el ejercicio 2003, como las dirigidas al fomento del autoempleo de jóvenes emprendedores (150 euros) o mujeres emprendedoras (300 euros).

2.1.2. *Fines extrafiscales*

"Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las

exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”, señala el art. 4 de la Ley General Tributaria. El propio Tribunal Constitucional, cuando hubo de pronunciarse en relación con el *Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas* (un impuesto cuyo objetivo último no era obtener ingresos, sino todo lo contrario, dejar de obtenerlos incentivando la productividad agraria), admitió la posibilidad de que los impuestos “respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”, “dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados” (STC 37/1987). En ese sentido, la reforma del IRPF se dice planteada al servicio de determinadas consignas presentes en la Constitución, como el derecho a la vivienda, la protección de la familia o las políticas orientadas al pleno empleo.

Bienvenida sea la función extrafiscal del tributo, si coadyuva al despliegue de las inquietudes constitucionales, aunque —si se nos permite la salvedad— estas estrategias fiscales, basadas en la bonificación o en el incentivo, también tienen sus detractores, no exentos de razón.

Por una parte, porque se genera una mayor complejidad del ordenamiento tributario. Desde esta perspectiva, no es extraño que teóricos de la Hacienda Pública sostengan que el grado de perfección del tributo está en relación inversa a la cantidad de sus reglas especiales o tratamientos de favor. Máximé cuando cualquier ventaja fiscal tiende a eternizarse. En palabras del Tribunal Constitucional, el principio de seguridad jurídica no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal y no se infringe porque el legislador lleve a cabo modificaciones en las normas legales, ni dicho principio ampara la necesidad de preservar indefinidamente un determinado régimen jurídico existente en un momento histórico dado (STC 134/1996), y a pesar de esta venia jurisprudencial, las reformas se cuidan de violentar los supuestos derechos adquiridos de los beneficiarios de exenciones o desgravaciones. Hasta en el caso de que los beneficios vayan a ser sustituidos por otros equivalentes, se suele conservar el antiguo sistema, de manera que cada sujeto elija el más conveniente entre el vigente y el “derogado”, cuya regulación sigue siendo, en esa medida, aplicable, en una suerte de *ultraactividad*. La ansiada simplificación sufre con la coexistencia de estos regímenes enquistados en el derecho transitorio, como las deducciones por inversión en vivienda habitual o los coeficientes reductores para el cálculo de las ganancias patrimoniales.

Por otra parte, en el funcionamiento de las ventajas fiscales recogidas en el IRPF podría detectarse un cierto matiz regresivo. En cuanto que no aprovechan a quienes no están obligados a declarar por no alcanzar los umbrales de renta establecidos o, aun estando obligados, ya logran una devolución plena de todas las retenciones soportadas sin poder apurar los beneficios de los que serían merecedores. Atisbos de regresividad acentuados desde que la mayoría de

desgravaciones se concentran en la base y no en la cuota (una misma reducción en la base supone un ahorro fiscal diferente para cada uno de los contribuyentes, en función de sus respectivos tipos marginales; los beneficios resultan especialmente útiles cuanto mayor sea la capacidad económica). En este razonamiento se basaría la defensa del gasto público (la otra vertiente del Derecho Financiero) como cauce adecuado para el recto cumplimiento de los objetivos constitucionales, mejor que renunciando al ingreso público.

Hechas estas salvedades, a beneficio de inventario, estamos en condiciones de examinar ahora los fines extrafiscales perseguidos por la reforma.

a) Mejoras en el tratamiento fiscal de los discapacitados

El art. 49 CE establece el compromiso de los poderes públicos a favor de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, lo cual encuentra plasmación en la política fiscal. Esta cuestión ha sido, justamente, una de las prioridades de la reforma del IRPF, aumentando de manera considerable las reducciones preexistentes e inaugurando una reducción de 2.000 euros en concepto de **gastos de asistencia** (que también se aplica a los mayores de 75 años, por un importe de 1.000 euros).

Los beneficios fiscales previstos no sólo son aplicables en la declaración del minusválido sino, en su caso, en las declaraciones de los familiares de los que dependa. En esta línea, se aclara que los descendientes o ascendientes discapacitados que estén internados en centros especializados, darán derecho a la reducción de la base, a pesar de no cumplir en sentido estricto el requisito de la convivencia. Precisamente, se declaran exentas las ayudas económicas otorgadas a minusválidos (o mayores de 65 años) para financiar su estancia en residencias o centros de día. También se incorpora ya al articulado de la ley el tratamiento de los planes de pensiones constituidos a favor de personas con minusvalía, incrementando el límite máximo de las aportaciones.

b) Medidas de política laboral. Fomento de la natalidad

Uno de los principales objetivos de la reforma, atendida su Exposición de motivos, es la creación de empleo. La propia bajada del IRPF serviría a tal fin, según la consabida teoría —tan en boga— de que el dinero ahorrado en impuestos se destina a consumo e inversión, se reactiva así la economía y se genera empleo, con lo cual y a mayor abundamiento la recaudación no se resiente.

Pero, al margen de los efectos *macroeconómicos* de la menor presión fiscal directa, la reforma ensaya medidas concretas ligadas a las pautas de política laboral imperantes, *verbigracia*, incentivando la **movilidad geográfica** (doble de reducción durante dos años si un desempleado acepta una oferta de trabajo que supone cambio de residencia), no sólo en España sino también en el extranjero (se facilita la adaptación del régimen de retenciones el año en que se traslada la residencia).

Y, sobre todo, la Ley 46/2002 refleja a las claras cuál es la preocupación que se cierne sobre la Seguridad Social en nuestros días: la **baja natalidad** y el **envejecimiento de la población**, con las consecuencias calamitosas que ello pudiera tener en un futuro no muy lejano para el sistema de pensiones. La reforma, muy consciente de la situación, ofrece un buen lote de recetas.

Por lo que respecta a la natalidad, además de aumentar de manera *generosa* el mínimo por descendientes (aquí sí que se actualizan las cantidades por encima incluso de la inflación acumulada en los años de dejación de funciones) y la reducción por cuidado de hijos menores de tres años (reducción de 1.200 euros, multiplicando por 4 la reducción anterior), se introduce una novedosa "**deducción por maternidad**" de otros 1.200 euros por cada hijo menor de tres años, cuando la madre trabaje fuera del hogar, potenciando así la inserción laboral o profesional de la mujer (la discriminación positiva). Esta deducción se practica sobre la cuota (en vez de sobre la base; no depende, pues, del tipo marginal de cada contribuyente sino que se trata de una cantidad a tanto alzado igual para todas), y sobre la cuota diferencial, lo cual tiene un importante significado, porque resulta ejecutable en todo caso, al margen de la obligación o no de declarar, al margen incluso de que la cuota diferencial fuera negativa y no hubiera más retenciones que devolver. Tan inexorable resulta la práctica de la deducción que cabe solicitar su abono anticipado (la archifamosa paga de 100 euros mensuales). Muy distinto a lo que sucede con las restantes deducciones, que podrían llegar a *desperdiciarse* en virtud de ciertos límites vinculados a la idea de que el sujeto "pasivo" puede pagar impuestos o no tener que pagarlos, pero nunca "cobrar" impuestos, aptitud privativa del sujeto "activo" (la cuota líquida tiene que ser positiva o cero y nunca se devolverá más de aquello que previamente se ha retenido). Repárese, sin embargo, en que esa filosofía según la cual Hacienda no hace desembolsos sino reembolsos de cantidades previamente ingresadas, sigue en cierto modo latente, sólo que el límite máximo de la deducción por maternidad no se conecta a las retenciones del IRPF sino a las cotizaciones sociales devengadas (lo que corrobora la afinidad esencial entre ambas prestaciones patrimoniales de carácter público, en la terminología del art. 31.3 CE). Pero volviendo a los incentivos a la natalidad, también la Comunidad Autónoma andaluza ofrece una deducción de 50 euros por hijo para los beneficiarios de ayudas económicas por parto múltiple y por hijo menor de tres años (en el momento de un nuevo nacimiento). Nada más que interesa fomentar el nacimiento de los niños, abandonándolos a su suerte cuando cumplen los tres años, como lo prueba el que en esta reforma de signo desgravatorio la única nota discordante sea la desaparición de la reducción de 25.000 pesetas por cada descendiente desde los tres hasta los dieciséis años de edad, en concepto de material escolar¹⁶.

¹⁶ La educación quizás sea un ámbito propicio para la intervención de las Comunidades Autónomas, pudiendo citarse las deducciones en la cuota previstas en Cataluña (intereses de

En lo que atañe al envejecimiento, se auspicia la **prolongación de la actividad laboral** después de los 65 años (para estos trabajadores *recalcitrantes*, la reducción en la base aplicable con carácter general a los rendimientos del trabajo, que oscila entre 2.400 y 3.500 euros —mayor cuanto menor sea la renta—, se duplica) y se incrementan por enésima vez las cuantías máximas de reducción por aportaciones a planes de pensiones, creando una nueva figura de seguro, los **planes de previsión asegurados**, equiparados en cuanto a ventajas fiscales a los planes de pensiones.

c) Fomento del alquiler de viviendas

La reforma procura facilitar el acceso a la vivienda, pero en esta ocasión, concentrando los esfuerzos en la figura del **arrendamiento**. Se considera que el mercado está excesivamente escorado a la adquisición de inmuebles en propiedad (contribuyen a ello los bajos tipos de interés o la deducción por adquisición de vivienda, que la OCDE ya recomienda eliminar) en detrimento de la figura del alquiler. Hay pocos inmuebles dispuestos al arrendamiento, y esa oferta insuficiente genera un aumento de los precios.

Para estimular a los propietarios de pisos vacíos a que los arrienden con destino a vivienda, se les va a conceder un interesante trato fiscal. La medida estelar consiste en una reducción del 50 por 100 del rendimiento neto¹⁷, de manera que el gravamen correspondiente resulte "competitivo" respecto de lo que se paga en el IRPF cada año por la imputación de renta achacable a los inmuebles urbanos desocupados.

A la vez, sin reconocerlo abiertamente porque denotaría el fracaso de las técnicas de control, se cuenta con que este tratamiento favorable resuelva el fraude de aquellos pisos que, estando alquilados, no se declaran para evitar el significativo coste fiscal (es el mismo fundamento que subyace en la merma de la progresividad: no tiene sentido mantener tipos marginales altos si sus destinatarios van entonces a procurar —y conseguir— eludirlos; tipos más contenidos tienen una mayor virtualidad práctica de donde se deriva un gravamen efectivo superior sobre las capacidades económicas elevadas).

El panorama parece sugestivo (también se aumenta el coeficiente de amortización al 3 por 100 y se anuncian medidas complementarias para las empresas promotoras de viviendas en alquiler), aunque merece el escepticismo de quienes defienden que la fórmula correcta es incentivar al inquilino (fórmula ya ensayada en su día y que subsiste como derecho transitorio para los contratos de alquiler anteriores al 24 de abril de 1998). Precisamente en

préstamos al estudio universitario de tercer ciclo) o Islas Baleares (gastos de adquisición de libros de texto), o las exenciones previstas en la normativa foral navarra (para las becas de formación del personal investigador, por ejemplo).

¹⁷ Rendimiento neto que, a partir de ahora, no podrá ser negativo. El importe máximo deducible por la totalidad de los gastos (no sólo por los intereses, como en la normativa anterior) no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros.

Andalucía se defiende esta otra perspectiva al introducir una deducción del 10 por 100 de las cantidades satisfechas por el alquiler de la vivienda habitual, con un máximo de 150 euros, sólo para los menores de 35 años cuya base imponible no exceda de 18.000 euros (ó 22.000 en caso de tributación conjunta). Con estos mismos requisitos, la normativa andaluza también refuerza las ventajas para la adquisición de vivienda en propiedad, con una deducción adicional del 2 por 100 (extensible a las viviendas protegidas).

d) Fomento del ahorro a largo plazo

El fomento del ahorro a largo plazo es otro de los designios de la reforma, tal y como se manifiesta en la Exposición de motivos.

Y la novedad fundamental en este campo afecta a los **fondos de inversión**. Como es sabido (sobradamente, al ser esta una de las cuestiones a las que se ha dado mayor difusión), a partir de ahora no se tributará cuando se saque dinero de un fondo si es para meterlo en otro fondo. No hay, pues, penalización fiscal por el trasvase dentro de estas instituciones de inversión colectiva (como ya sucedía con los planes de pensiones), lo cual supone potenciar la competencia en beneficio de los clientes. El ahorrador ya no estará amarrado a un producto que haya dejado de satisfacerle con tal de evitar el pago del impuesto.

Ni que decir tiene que se trata de un simple **diferimiento** de la tributación, y en absoluto de una exención. El valor inicial de la inversión se mantiene para el momento en que ya se recupere definitivamente el dinero sin reinvertirlo en otro fondo, y entonces se gravará la ganancia acumulada desde el origen.

Estamos hablando de ganancias, pero también merecen alguna atención las pérdidas, especialmente en los tiempos que corren de incertidumbre en los mercados. Téngase en cuenta que las pérdidas patrimoniales de la base liquidable especial tienen sus posibilidades de compensación bastante limitadas, hasta el punto que un sujeto puede estar tributando plenamente por sus rendimientos del trabajo, del capital o de actividades económicas, sin poder descontar las minusvalías, porque estas sólo sirven para contrarrestar otras ganancias patrimoniales. La nueva regulación fiscal de los fondos no ha previsto las circunstancias que pueden suscitarse al respecto. Imaginemos que alguien obtiene una ganancia (tras la venta de un inmueble, por ejemplo, que esos sí que han seguido subiendo) y quiere evitar su gravamen compensándola con las pérdidas latentes en un fondo. Por un lado, tendrá que sacar el dinero y emplearlo en otra clase de activos, para sortear el carácter automático o imperativo con que se plantea el *aplazamiento* por reinversión ("No procederá computar la ganancia o *pérdida* patrimonial", dice la norma)¹⁸. Por otro lado, si en el mismo fondo conviven participaciones con

¹⁸ Si interesa hacer valer *ipso facto* la pérdida, porque existen ganancias coetáneas, resulta desaconsejable la reinversión en nuevos fondos, siendo preferibles, al menos provisionalmente, otros productos (Letras del Tesoro, acciones...).

pérdidas y con ganancias, el sujeto podrá elegir con facilidad y según su interés las participaciones afectadas; el nuevo régimen se presta a la distorsión del criterio de selección en caso de reembolsos parciales, que hasta ahora venía marcado con rigidez objetiva por la ley, mediante el sistema FIFO (*firs in, first out*)¹⁹.

No ha sido la eliminación del "peaje" fiscal, la única medida que beneficia a los fondos. También influye de manera positiva, la reducción ya comentada del 18 al 15 por 100 del tipo de gravamen especial, aplicable a las ganancias patrimoniales generadas en períodos superiores al año.

En cuanto a otras fórmulas de ahorro a medio o largo plazo cuyo beneficio no se califica como ganancia patrimonial sino como rendimiento del capital mobiliario (seguros, activos financieros con rendimiento implícito, depósitos a plazo fijo), también se ha producido una importante modificación. Los rendimientos irregulares, con período de generación superior a dos años, se integran en la parte general de la base imponible (tributan, pues, según la escala progresiva), pero aplicando previamente un coeficiente reductor, que ahora se eleva del 30 al 40 por 100.

Es, conviene reseñarlo, una decisión vinculada a la reducción del tipo de gravamen especial, necesaria para preservar, en términos comparativos, la relación entre ganancias y rendimientos irregulares, de manera que las consecuencias prácticas de su distinto tratamiento sigan siendo las mismas para cada tramo de contribuyentes. En concreto, para los contribuyentes con un tipo marginal del 24 o el 28 por 100, donde se sitúa una buena parte de la población, la diferencia entre uno u otro régimen era, y es, casi inapreciable (rondando el 1 por 100), mientras que si se hubiera mantenido el 30 por 100 de reducción, los productos que generan rendimientos irregulares hubieran salido perjudicados quedando en una posición de inconveniencia relativa peor a la que tenían. Se hubiera ampliado enormemente el sector de contribuyentes (todo un tramo de la base: los que tienen el 28 por 100 como tipo marginal) a los que interesa obtener ganancias a largo plazo en vez de rendimientos del capital a largo plazo. Y eso iría en contradicción con las aspiraciones proclamadas de neutralidad.

Obsérvese, por cierto, ya que hacemos el paralelismo (entre ganancias patrimoniales de la base especial y rendimientos regulares de la base general), que la aplicación del tipo especial de gravamen del 15 por 100 resulta perjudicial para las capacidades económicas inferiores. Si sus ganancias se incluyeran en la parte general, con una reducción del 40 por 100, tributarían al 9 por 100 (el 15 por 100 de tipo inicial de la escala progresiva aplicado sobre el 60 por 100 de base). Creemos que este resultado es

¹⁹ Un contribuyente que ha ido invirtiendo en diferentes momentos en un mismo fondo, puede planificar ahora qué participaciones son las que conviene aflorar, con el sencillo expediente de vender y reinvertir las participaciones iniciales con ganancias, hasta llegar a colocar en la línea de salida a las participaciones con pérdidas y esas se venden sin reinversión.

inconstitucional (insistimos *mutatis mutandis* en la STC 46/2000²⁰) y debe ser corregido.

2.1.3. Mejoras en la gestión del impuesto

Por último, pero no menos importante, la Ley 46/2002 introduce nuevas facilidades en el cumplimiento de las obligaciones formales. Los contribuyentes podrán solicitar que la Administración les remita el llamado **borrador de declaración**, el cual, una vez confirmado que refleja de modo certero la situación tributaria, sólo tendrá que ser suscrito y presentado. Del sistema quedan excluidos, como es lógico, empresarios y profesionales, cuyos datos no son suficientemente conocidos por Hacienda.

La reforma entró en vigor el 1 de enero de 2003, pero se aplica a los períodos impositivos iniciados a partir de esa fecha, de donde se colige que esta predeclaración a domicilio surtirá efectos (para la declaración del IRPF-2003) en los meses de mayo y junio de 2004; aunque ya en 2003, como experiencia piloto, se remitirá a ciertos contribuyentes (de oficio, sin previa solicitud) una propuesta de declaración correspondiente al ejercicio 2002. Además, la campaña del IRPF-2002 aporta algunas otras novedades, como la innecesariedad de adherir las etiquetas identificativas cuando se utiliza el módulo de impresión desarrollado por la Agencia (el popular *P.A.D.R.E.*) o la posibilidad de dejar entregada la declaración en el mismo acto cuando se ha acudido para su confección a las oficinas administrativas.

El borrador de declaración representa un paso más en la brillante trayectoria (desde el punto de vista gestor) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, una de las más avanzadas del mundo (progresos en la presentación telemática de declaraciones, celeridad en las devoluciones, compensación automática entre las liquidaciones de los cónyuges, subastas de bienes embargados a través de internet...). Sin embargo, esta capacidad contrastada de la Administración, nos sugiere algún comentario ambivalente.

El hecho de que, con los avances informáticos, tan fácil, tan automática resulte la elaboración de la liquidación, debería aprovecharse para permitir algunas alternativas fiscales beneficiosas para determinados contribuyentes y que, en la actualidad, no se toleran, en aras de una simplificación o uniformidad que a estas alturas no parece defendible. Pensemos, por ejemplo, en el carácter irreversible de la opción por la tributación conjunta, aunque cambien las circunstancias a posteriori, que el Tribunal Constitucional ha refrendado en la sentencia 47/2001. En aquel asunto, los contribuyentes escogieron la tributación conjunta, ciertamente, pero confiando en que

²⁰ La verdad es que en esa sentencia, el resultado pernicioso era más flagrante, pero creemos que su argumentación resulta extensible: "No se trata de un efecto singular, justificable en el marco de la generalidad de la norma, pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual".

fuera admitidas sendas declaraciones conjuntas de cada cónyuge con uno de sus hijos, mas una vez descartada tal posibilidad, la rectificación que realiza Hacienda no debiera aferrarse a la opción inicial por la tributación conjunta, sino conducir a la mucho más conveniente modalidad individual (como así lo advertían con carácter subsidiario los propios contribuyentes). El Tribunal Constitucional ha considerado lógica la negativa a revisar la primera opción mediante razonamientos de agilidad gestora (conceder un nuevo plazo retrasaría la gestión en un impuesto que es pilar estructural de nuestro sistema tributario), que según venimos propugnando, merecen ser revisados. La "maquinaria" administrativa puede permitirse hoy la rectificación instantánea de las declaraciones en el sentido lógico y, por consiguiente, no comprendemos cómo no se abre la posibilidad de que el sujeto opte, más que por una modalidad determinada, por la "mejor" posible (hablamos de opción y no de aplicación directa, como parece de perogrullo, pensando en la salvaguarda de la intimidad económica en el seno del matrimonio). En la misma sentencia, el Tribunal insiste en un argumento que ha devenido obsoleto, al menos a los efectos liquidatorios: "Las leyes, en su pretensión de racionalidad, se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad". Estimamos que la modernización gestora debe conllevar un perfeccionamiento de la justicia tributaria resolviendo casos *cuasisingulares* en los que el tratamiento indiscriminado de la norma conduce a la injusticia flagrante²¹. En esa onda se sitúan nuestros reparos ya desvelados a la aplicación universal del tipo de gravamen especial del 15 por 100, nocivo para los contribuyentes con menor capacidad económica a los que conviene el tratamiento de los rendimientos irregulares, lo cual debería corregirse de oficio, solución prevista en la Ley General Tributaria para el error de salto por la aplicación de los tipos progresivos. Los complejos programas informáticos que maneja la Agencia Tributaria pueden permitirse la incorporación de semejantes eventualidades.

Por otro lado, el borrador de declaración previsto para los sujetos obligados a declarar confirma, a nuestros ojos, el fracaso o al menos la pérdida de sentido de la campaña separada de comunicación de datos para los sujetos no obligados a declarar, generando una clasificación entre contribuyentes de primera y de segunda categoría, cuando si lo que se pretende es facilitar las tareas del ciudadano, esta nueva fórmula resulta perfectamente hábil. Nunca nos convenció el sistema de exclusión masiva del deber de declarar, que creemos perjudicial para el cumplimiento visible, explícito, del principio de generalidad, amén de confuso (la existencia de un doble plazo en función de múltiples circunstancias, no sólo relativas a la

²¹ "La generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genere" (STC 46/2000).

cuantía de la renta, genera mayores dificultades a la autoubicación del contribuyente), y ya había algún síntoma de replanteamiento, como el redondeo en el tipo de retención sobre las rentas del trabajo (abandonando los dos decimales, lo que implica una cierto deterioro de la exactitud de las retenciones, dato esencial para la dispensa de la obligación de declarar). Esperemos que el funcionamiento práctico del borrador tenga mayor éxito y arrastre a la reunificación de todos los contribuyentes del IRPF bajo reglas y plazos comunes.

2.2. Reforma de las Haciendas locales

El art. 133.2 de la Constitución reconoce el poder tributario de las Corporaciones Locales. Tienen poder tributario, pero no poder legislativo. ¿Cómo entonces ejercer su potestad de establecer tributos sin violentar el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria? Siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, la reserva de ley ni deberá extenderse hasta un punto tal que se prive a los ayuntamientos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial, ni tampoco podrá el legislador abdicar de su responsabilidad reguladora. Porque el principio de legalidad no sólo tiene como fundamento la garantía democrática de autoimposición (que se vería perfectamente satisfecha con el Pleno de la Corporación Local) sino que "es también una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento" (STC 19/1987). Debe, pues, existir una ley que, sin apurar la normación de los impuestos locales, los encauce, y el texto que cumple tal función es la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, que ha sido objeto de reforma por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. La Ley introduce directamente cambios importantísimos, a la vez que amplía los márgenes de actuación local: buena parte de las medidas novedosas no son de aplicación imperativa sino que dependen de la voluntad de los respectivos municipios, tanto en la decisión sobre su aplicación, como en su cuantificación porcentual dentro de unos márgenes considerables. Es la forma de conciliar los dos imperativos constitucionales reseñados.

Antes de comentar la innovación fundamental, que afecta al Impuesto sobre Actividades Económicas, conviene dar un repaso a las características generales de la reforma de la imposición local.

En primer lugar, se procede a una reordenación del articulado de la Ley 39/1988, refundiendo algunas disposiciones que habían sido introducidas con posterioridad, mientras que se extrae la regulación del catastro, a la que se le da una regulación independiente (la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario). Al mismo tiempo que reconocemos el esfuerzo de sistematización y claridad normativa, hay que reprochar a los nuevos artículos que no incorporen su rúbrica correspondiente, desoyendo las aspiraciones de seguridad jurídica del art. 4.1 del *Estatuto del Contribuyente*.

En segundo lugar, se introducen una serie de mejoras técnicas en la definición de los elementos configuradores de cada tributo, procurando en especial resolver aquellas cuestiones que mayores conflictos jurisprudenciales venían causando. Así, en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, se perfila el concepto de sujeto pasivo-contribuyente, centrado en la figura del dueño de la obra, definiendo como tal a quien soporte su coste, sea o no propietario del inmueble, y previendo expresamente la repercusión del impuesto por parte del sustituto (quien solicita la licencia o realiza la obra); también se aclara que no formarán parte de la base imponible ni los honorarios de profesionales ni el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material de la obra. En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la antigua exención de las operaciones vinculadas al matrimonio (aportaciones o adjudicaciones en la sociedad conyugal, transmisiones con ocasión del divorcio...) se convierte, con mayor lógica, en un supuesto de no sujeción, de manera que cuando el bien se venda, el incremento se calculará desde el momento originario de adquisición y no desde que se hubiera producido la incidencia (no sujeta). En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se crea una nueva categoría de inmuebles, además de los rústicos y los urbanos, los bienes inmuebles de características especiales (conjunto complejo de instalaciones de uso especializado y ligadas de forma definitiva para su funcionamiento unitario: centrales eléctricas, presas, saltos de agua o embalses, autopistas de peaje, aeropuertos comerciales...), que se prevé que tributen (que puedan tributar, porque ello dependerá de los Ayuntamientos) a tipos superiores: el tipo máximo es el 1,30 por 100 (1,10 para los urbanos y 0,90 para los rústicos²²) y el tipo supletorio es el 0,6 por 100 (0,4 para los urbanos y 0,3 para los rústicos). En Sevilla, se ha optado por el 1,000 por 100 (mientras que se continúa con el 0,847 para los urbanos y el 0,699 para los rústicos).

En tercer lugar, se acomete una simplificación de los tipos de gravamen, suprimiendo la graduación de los límites máximos en función del número de habitantes del municipio. El porcentaje elegido al unificar las anteriores escalas ha sido en todos los casos el que venía correspondiendo a las grandes ciudades, que por tanto, mantienen intactas sus posibilidades, mientras que los pequeños municipios las ven considerablemente aumentadas (mayor incremento posible cuanto más pequeños).

En cuarto lugar, la reforma trasluce una serie de objetivos de política económica y social, en línea con las preocupaciones presentes en la reforma del IRPF (la función extrafiscal del sistema tributario):

²² Aunque los tipos máximos de los inmuebles urbanos y rústicos pueden incrementarse cuando concurren determinadas circunstancias (capitales de provincia, municipios en los que se preste el servicio de transporte...).

- Apoyo a los discapacitados, con mejoras en la exención de los vehículos preparados para personas de movilidad reducida o matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, y habilitando a los Ayuntamientos para que introduzcan una bonificación de hasta el 90 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.
- Apoyo a las familias, mediante bonificaciones en la cuota del IBI para las familias numerosas, que pueden alcanzar hasta el 90 por 100 según la Ley, si bien las Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Sevilla han aprobado un cuadro de bonificaciones que oscilan entre el 10 y el 50 por 100 (porcentaje que se aplicará cuando se tengan 5 o más hijos y el valor catastral del inmueble no exceda de 30.000 €). Asimismo, a efectos de las tarifas del IAE, la superficie destinada a guardería o cuidado de hijos del personal o clientes del sujeto pasivo, no sólo no se computará sino que se deducirá específicamente de la superficie correspondiente a los locales afectos a la actividad.
- Favorecer el acceso a la vivienda es otro de los objetivos de la reforma, con medidas de apoyo a las viviendas de protección oficial y, lo más destacado, con la posibilidad de establecer un recargo de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del IBI tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, previsión que se suma a las tácticas de fomento del alquiler que ya hemos examinado en el IRPF. El Ayuntamiento de Sevilla ha hecho uso de la posibilidad de aplicar este recargo del 50 por 100, que se devenga el 31 de diciembre (a diferencia del propio IBI, que se devenga el 1 de enero), una vez constatada la desocupación del inmueble, previéndose el prorrateo por meses en función de la situación efectiva.
- Por último, en aras de la protección del medio ambiente, se habilita a los Ayuntamientos para bonificar en el ICIO los sistemas de aprovechamiento de la energía solar para autoconsumo; se habilita igualmente la bonificación en el IAE por la utilización o producción de energías renovables o el establecimiento de planes que fomenten un transporte de los trabajadores eficiente y menos contaminante; y se aumenta del 50 al 75 por 100 el límite máximo de bonificación para los vehículos poco contaminantes.

2.2.1. La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas

Aunque se haya aprovechado para llevar a cabo una reforma general de las Haciendas locales, puede decirse que todo surge alrededor del compromiso político de intervenir en el Impuesto sobre Actividades Económicas, con la finalidad básica de "eximir del pago del tributo a la mayor parte de los pequeños y medianos negocios". Para ello, se declara la exención de las personas físicas y de las sociedades cuya cifra neta de negocios sea inferior a un millón de euros. El impuesto sufre así una transformación radical, un

auténtico desmontaje, dejando de estar obligados al pago más del 90 por 100 de sus anteriores contribuyentes.

Pero la reformulación del Impuesto sobre Actividades Económicas no se detiene ahí. Hasta ahora el tributo se situaba de espaldas a la auténtica capacidad económica (los factores determinantes de la cuota no eran los ingresos efectivos ni el beneficio real sino otros elementos indiciarios: número de obreros, potencia eléctrica contratada o superficie de los locales), lo que lo hacía acaparar importantes críticas. La Ley 51/2002 pretende, según reza su Exposición de motivos, que "el impuesto pase a tomar en consideración las concretas circunstancias económicas del obligado al pago". Así, la cuota derivada de la aplicación de las tarifas se multiplicará ahora por el llamado "coeficiente de ponderación", determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo, según una escala que va desde el 1,29 hasta el 1,35 (coeficiente "marginal" aplicable a partir de los 100 millones de euros de volumen de negocios). Amén de esta ponderación, los Ayuntamientos podrán bonificar hasta el 50 por 100 a las empresas con pérdidas o con beneficios inferiores a la cifra que determine la ordenanza fiscal. El tratamiento de semejante hipótesis y su subsanación parcial, aun representando un avance, conlleva el reconocimiento explícito de que el impuesto grava el mero ejercicio de la actividad, aunque ello no llegue a culminar en una manifestación efectiva de riqueza, lo cual es de dudosa constitucionalidad.

Junto a las flamantes exenciones subjetivas, aparece una exención de alcance temporal encaminada a promover —o al menos aliviar fiscalmente— la creación de empresas. No habrán de pagar el impuesto las empresas que inicien su actividad, durante los dos primeros períodos impositivos en que se desarrolle la misma²³. Además, los cinco años siguientes a esos dos iniciales, prolongarán el tratamiento de favor, gracias a una bonificación *ex lege* del 50 por 100, y otra bonificación posible de hasta el 50 por 100 a criterio de los Ayuntamientos.

Y, en fin, para que no influyan negativamente en la carga tributaria los trabajadores de la empresa —tremenda paradoja la penalización por el empleo ante el problema del paro—, se suprime el elemento "número de obreros" como factor determinante de la cuota (dejará de computarse la cantidad fija a satisfacer por cada obrero establecida en las tarifas del impuesto), a la par que se prevé una bonificación de hasta el 50 por 100 por creación de empleo. Tanto ésta como las restantes bonificaciones potestati-

²³ La exención sólo se otorga a las empresas que se creen tras la entrada en vigor de la Ley y no a las ya creadas, aunque estén todavía dentro de sus dos primeros años de vida. Para las actividades iniciadas en el año 2002, el coeficiente de ponderación aplicable en el ejercicio 2003 será el menor de los posibles (y todo ello sin perjuicio de que continúen aplicándose los más modestos beneficios anteriormente previstos en forma de bonificaciones en la cuota por inicio de actividad, según reconoce la disposición transitoria séptima).

vas del IAE sólo podrán ser implantadas por los Ayuntamientos a partir del 1 de enero de 2004.

2.2.2. *La participación en los tributos del Estado en el nuevo sistema de financiación*

El art. 142 CE establece el principio de suficiencia de las Haciendas locales. Puesto que la recaudación que los municipios obtienen de los tributos propios no sería suficiente para un adecuado desempeño de sus funciones, ha de ser completada con la participación en los tributos estatales. Los métodos de determinación de las cantidades que el Estado destina a las Entidades locales venían estableciéndose con una vigencia quinquenal y el quinquenio en vigor no finaliza hasta el 31 de diciembre de 2003. No era todavía precisa, pues, la fijación de un nuevo método; sin embargo, "por razones obvias de economía legislativa, con el fin de evitar la proliferación de reformas y revisiones de la regulación de una misma materia" (razones tan obvias como insólitas en boca del legislador), se aprovecha la revisión de los impuestos locales para presentar en el mismo texto un nuevo sistema, el futuro sistema, que no entrará en vigor hasta el 1 de enero de 2004, y que se plantea con vocación ya no quinquenal sino de permanencia indefinida en el tiempo.

La gran novedad radica en la introducción de un régimen particular de financiación para los municipios que sean capitales de provincia (o de Comunidad Autónoma) o que tengan una población superior a 75.000 habitantes. A estas ciudades se les va a ceder un porcentaje de la recaudación del IRPF (el 1,6875 por 100), del IVA (1,7897 por 100) y de los Impuestos Especiales de fabricación (2,0454 por 100). Para calibrar el grado de participación, téngase en cuenta que tales impuestos ya estaban cedidos con carácter parcial a las Comunidades Autónomas (con excepción del Impuesto sobre la Electricidad, que lo está cedido en su totalidad), y el porcentaje que ahora se cede a los municipios se calcula no sobre la recaudación global del tributo sino sobre la parte que el Estado conservaba intacta. Por ejemplo, en el caso del IVA, al estar cedido un 35 por 100 a las Comunidades Autónomas, el 1,7897 por 100 representa en realidad un 1,1633 por 100 del total.

Ahora bien, con esta participación en la "cesta de impuestos" no se llega a alcanzar el nivel de recursos del que vienen disfrutando hasta el momento, por lo que se establece un **Fondo Complementario de Financiación**, igual para cada municipio a la cantidad que le reste para lograr el importe —actualizado— que le correspondería con el anterior sistema. El procedimiento de cálculo para el año base (2004) es el siguiente: se toma como punto de partida la participación en tributos del Estado correspondiente al año 2003 (lo percibido por cada Ayuntamiento conforme al sistema sustituido), se le aplica el índice de evolución, y a esa cantidad total se le restará lo que obtenga por la cesión de impuestos; la diferencia constituye el Fondo Complementario. A partir de ahí, cada año este Fondo se actualizará según el índice de evolución. El otro componente de la financiación (impuestos cedidos) no necesita actuali-

zarse porque su evolución irá ligada a la recaudación derivada de dichos impuestos.

En cuanto a los demás municipios, el nuevo sistema mantiene las principales características del anterior: se efectúa un cálculo **global** de la cantidad que va a asignar el Estado a todo este grupo de municipios, distribuida a posteriori en función de una serie de variables, principalmente el número de habitantes (que tendrá un peso del 75 por 100 en el reparto, dependiendo el otro 25 por 100 del esfuerzo fiscal medio y del inverso de la capacidad recaudatoria)²⁴. Igual que ocurría con las grandes ciudades, se garantiza un tránsito sin brusquedades entre uno y otro sistema: el importe de la participación total correspondiente al año 2004 se determinará incrementando en el índice de evolución las cantidades recibidas en 2003 por el conjunto de tales municipios. Incluso se introduce una cláusula de cierre en virtud de la cual ningún municipio podrá recibir —de resultados del nuevo reparto— una financiación inferior a la recibida en 2003.

En la misma línea de obsesión por salvaguardar el estado preexistente de la financiación local, se inscriben las compensaciones a favor de las entidades locales por la merma de ingresos derivada de la reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. En el año 2003, los Ayuntamientos serán resarcidos de la diferencia entre la recaudación de ese año 2003 y la del año 2000 (ya sea este cálculo individualizado para las grandes ciudades o general para las restantes); pérdida compensable que se consolidará en el nuevo modelo de participación vigente en 2004 (incrementando bien el Fondo Complementario de cada gran municipio, bien el montante de la participación total en el año base de los pequeños municipios). Los efectos del vaciamiento del IAE ni van a ser soportados por los Ayuntamientos ni van a ser absorbidos por la cesión de impuestos estatales, como ha podido pensarse por la simultaneidad de ambas decisiones; sino que son objeto de indemnización *ex profeso*.

El funcionamiento del sistema se cierra con una serie de previsiones sobre entrega provisional de cantidades a cuenta, hasta que, con la información ya contrastada, pueda producirse la liquidación definitiva.

2.3. La regulación autonómica de los impuestos cedidos

El progreso en las condiciones de la cesión de tributos a las comunidades autónomas (conforme al art. 157 CE) ha sido, últimamente, vertiginoso. En un primer momento la cesión se concibió como simple transferencia de parte de la recaudación de algunos tributos estatales de importancia secundaria, de

²⁴ Dentro de este grupo de municipios, los denominados "turísticos" (con más de 20.000 habitantes y con predominio de las viviendas de segunda residencia) tendrán un régimen intermedio, pues se les cede un porcentaje de la recaudación de los Impuestos sobre los Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco (cesión que se descontará de la cantidad que les corresponda en el reparto de la participación global).

Crónica Jurídica Hispalense

manera que los intérpretes más atrevidos del texto constitucional en este punto tenían que preocuparse por defender alguna fórmula de intervención de las comunidades en la gestión de las figuras cedidas. Desde esa concepción inicial, sin embargo, se ha pasado en no mucho tiempo a un modelo de financiación autonómica que implica la cesión —bien que parcial— de los impuestos más relevantes del sistema estatal, incluyendo la atribución al poder cesionario de potestad normativa, no sólo para tributos de importancia menor —como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Patrimonio, que pueden incluso llegar a ser virtualmente suprimidos por el poder autonómico—, sino en relación con la figura central de la imposición —IRPF—²⁵. El hecho descrito, por lo demás, da una idea de cómo la Constitución es un texto flexible, capaz de cobijar en su seno los resultados de la evolución histórica natural de las instituciones jurídicas y de cómo en este apartado relativo a la financiación de las comunidades autónomas se pone de manifiesto de modo especial esa, por otra parte, imprescindible flexibilidad.

Superada cierta timidez inicial, para el presente ejercicio las comunidades autónomas han hecho uso por lo general de sus competencias normativas en relación con los impuestos cedidos en virtud de la Ley 21/2001. Buena muestra de ello es, en concreto, la Ley 10/2002 de la Comunidad Andaluza, entre cuyas disposiciones ofrecen particular interés —aparte de las nuevas deducciones autonómicas en el IRPF, a las que ya nos hemos referido— las relativas a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y sobre Sucesiones y Donaciones. En relación con este último destaca por ejemplo la equiparación de las parejas de hecho —definidas conforme a la normativa autonómica— a los matrimonios, con el fin de que los miembros de aquéllas disfruten la tributación suavizada de las transmisiones entre cónyuges.

Pero donde sin duda más llamativas son, por su incidencia práctica, las novedades autonómicas, es en la regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En este ámbito destaca la fijación de tipos de gravamen distintos a los previstos en la normativa estatal para ciertas modalidades del impuesto. El hecho de que en muchos casos se trate de medidas idénticas a las adoptadas, incluso para el pasado ejercicio, por otras comunidades, no excusa el comentario crítico que alguna de ellas merece.

En primer término, como más arriba tuvimos ocasión de señalar, el tipo aplicable con carácter general a las transmisiones de inmuebles se eleva del 6 por 100 fijado en la ley estatal hasta el 7 por 100. No obstante, se contempla la aplicación de un tipo reducido del 3,5 por 100 a la transmisión de viviendas protegidas conforme a la normativa de la comunidad autónoma, así como a la transmisión de viviendas adquiridas por personas de no más de 35 años y cuyo valor no exceda de 130.000 euros, siempre y cuando, en ambos casos,

²⁵ Véase la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

dichos inmuebles se destinen a vivienda habitual del adquirente. El tipo aplicable a las transmisiones de inmuebles será, finalmente, el 2 por 100 cuando el adquirente sea una empresa dedicada al tráfico inmobiliario que transmita a su vez el inmueble dentro de los dos años posteriores, siempre que esta última transmisión quede sujeta al impuesto. Este precepto forma parte de una discutible maniobra legislativa, llevada a cabo por varias comunidades autónomas, dirigida a disuadir a la empresa adquirente de tributar en el IVA, posibilidad prevista en la ley reguladora de este último impuesto, en lugar de hacerlo conforme al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Con este propósito la ley autonómica reduce considerablemente la tributación cuando los interesados elijan acogerse al gravamen por transmisiones patrimoniales, al tiempo que duplica el tipo que los mismos soportarían por la cuota gradual de actos jurídicos documentados si su decisión fuera la contraria —que la adquisición del inmueble tribute por el IVA—. La explicación de este interés, como puede adivinarse, se encuentra en que la recaudación del Impuesto sobre Transmisiones pertenece por entero a la comunidad, mientras que en el IVA sólo correspondería a ésta un 35 por 100, cuya gestión además sería competencia exclusiva de la Administración estatal. La regulación autonómica, no obstante, resulta harto discutible, principalmente desde la perspectiva del principio de capacidad económica, pues éste impide el establecimiento de beneficios fiscales en atención a circunstancias que no resulten indicativas de una menor capacidad de pago, salvo que su finalidad sea la protección de otros valores constitucionales —que aquí parecen ausentes—.

Las normas autonómicas sobre tipos de gravamen se completan con una dura subida de la cuota gradual del impuesto de actos jurídicos documentados aplicable a los documentos notariales: el 0,5 por 100 fijado por la norma estatal se duplica para alcanzar el 1 por 100 en el interior de la comunidad autónoma. También en este caso se contempla no obstante una rebaja considerable —al 0,3 por 100— para las escrituras que documenten ciertas transmisiones de viviendas: las protegidas conforme a la normativa de la comunidad autónoma y las adquiridas por menores de 35 años cuyo valor no exceda de 130.000 euros, siempre y cuando, en ambos casos, dichos inmuebles se destinen a vivienda habitual del adquirente. Por último, el tipo aplicable en esta modalidad se eleva al 2 por 100, como ya hemos explicado, cuando se trate de escrituras que contengan transmisiones que tributen por el IVA a consecuencia de la opción ejercida en este sentido por las partes, lo que técnicamente tiene lugar mediante la renuncia a la exención del citado impuesto.

La nueva regulación autonómica se cierra con algunas normas relativas a la gestión, que resultan aplicables tanto para este impuesto como para el de sucesiones y donaciones. Entre ellas se encuentra la fijación legal de los criterios que la Comunidad Autónoma ha de seguir para la comprobación de valores y, en general, para la valoración de los bienes inmuebles, así como la habilitación a la Consejería de Economía y Hacienda para la aprobación del

formato, condiciones y diseño conforme a los que deberán cumplirse los deberes de información impuestos por la ley a los notarios.

2.4. Modificaciones de la normativa financiera mediante la Ley 53/2002 (de acompañamiento a los presupuestos para 2003)

La llamada ley de acompañamiento a los presupuestos generales del Estado constituye, como más arriba hemos referido, el resultado de una práctica mediante la que el Gobierno de turno, utilizando sus apoyos parlamentarios, introduce en el ordenamiento todas las medidas que estima necesarias para el nuevo ejercicio, no sólo en materia tributaria y presupuestaria —que será lo que aquí nos ocupe—, sino en el ámbito del ordenamiento administrativo y en el régimen de la seguridad social. Nos enfrentamos, en consecuencia, a una “ley ómnibus”, de periodicidad anual, cuya aprobación entraña, como más arriba hemos criticado, un verdadero fraude al procedimiento ordinario de tramitación de las leyes.

Por lo demás, y habida cuenta de su naturaleza, resulta difícil exponer y valorar de manera general y sintética el contenido jurídico-financiero de la ley que se analiza, pues son muy heterogéneas las materias que en ella se regulan. De ahí que la mejor forma de dar a conocer las modificaciones normativas sea la alusión sucesiva y separada a las medidas más relevantes que afectan a cada ámbito material, con arreglo a una selección previa de las novedades de mayor calado. Téngase en cuenta que aludimos a una multiplicidad de disposiciones que afectan diversamente a la casi totalidad de tributos del sistema estatal. De ahí que, por consideraciones obvias de espacio e interés, excusemos un comentario exhaustivo de todas ellas.

2.4.1. Adaptación de la normativa del IVA al Derecho Comunitario

Entre todas las novedades de la ley de acompañamiento de este año, las de mayor envergadura afectan a la normativa del IVA y, en concreto, a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del citado tributo, y tienen su origen en dos directivas comunitarias. La primera de ellas del año 2001, introductora de cambios en el contenido del deber de facturación, y la otra, aprobada en 2002, que ha abordado por vez primera la regulación de la fiscalidad del comercio electrónico en el ámbito de este impuesto. Aparte de las modificaciones operadas por esta causa, la ley de acompañamiento ha introducido otras que, en general, no representan cambios sustanciales sobre la regulación del IVA vigente en 2002, aunque el interés de algunas de ellas resulta innegable. En este sentido, debe citarse la reducción del 16 al 7 por 100 del tipo aplicable a las ventas de tampones, compresas y protegeslips. Cabe si acaso lamentar que no prosperase la enmienda al proyecto de ley de acompañamiento para extender la rebaja también a los pañales.

Otro bloque de medidas dignas de mención es el de las que afectan a los regímenes especiales del impuesto, que se han visto modificados en algunos

aspectos importantes. Así ha sucedido con el régimen simplificado y con el de la agricultura, ganadería y pesca, cuya regulación ha experimentado los cambios necesarios para mantener la coherencia con las modificaciones operadas en el mismo sentido para el régimen de estimación objetiva en el IRPF, ya que éste y aquéllos se aplican de forma conjunta a los mismos sujetos. Con todo, lo más llamativo de la ley de acompañamiento en este ámbito es sin duda la introducción de un nuevo régimen especial, en cumplimiento de lo dispuesto en la Directiva 2002/38/CE: el de los servicios prestados por vía electrónica, cuya entrada en vigor queda aplazada al mes de julio de este año.

La regulación en cuestión, contenida en los nuevos artículos 163 *bis* a 163 *quater* de la ley del IVA, se complementa con el establecimiento de una nueva regla de localización en el artículo 70.1.4.º de la misma ley relativa a los citados servicios. En virtud de esta última norma, los servicios prestados por vía electrónica se consideran realizados en el lugar donde radique el establecimiento o el domicilio del destinatario, salvo que éste sea un particular residente en un Estado miembro de la UE y quien los presta se encuentre establecido en un Estado miembro diferente, en cuyo caso se localizan en el territorio de este último. De todas formas, de entre las operaciones que, en virtud de esta regla, se consideran localizadas en territorio español de aplicación del IVA, sólo se someten al régimen especial los servicios cuyo destinatario sea un particular domiciliado en España y se presten por un sujeto no establecido en la UE. Se consideran servicios prestados por vía electrónica los suministros, a través de la red, de sitios informáticos, programas, imágenes, texto, información, música, películas, juegos, etc., así como el alojamiento de sitios informáticos, mantenimiento a distancia de programas y equipos, actualización de programas, o puesta a disposición de bases de datos. Se trata, en fin, de un régimen voluntario, que implica para el sujeto pasivo –prestador de los servicios establecido fuera de la UE– el cumplimiento de todos sus deberes formales por vía electrónica –declaración de alta, modificación o baja en el censo de sujetos pasivos, suministro de la información complementaria pertinente, expedición de facturas y presentación de autoliquidaciones–, así como la obligación de ingreso de las cuotas correspondientes a las operaciones realizadas en el territorio de la UE en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria española.

La ley de acompañamiento ha operado, por último, la adaptación de la regulación del IVA a las disposiciones comunitarias en lo tocante al deber de facturación. En este caso, las modificaciones traen causa de la Directiva 2001/115/CE. Lo más relevante del nuevo régimen, aparte de la posibilidad de emitir factura electrónica, es la desaparición del llamado documento equivalente, que hasta ahora debía expedirse por los sujetos pasivos que efectuasen adquisiciones intracomunitarias de bienes o recibiesen bienes o servicios respecto de los que se produjera la inversión del sujeto pasivo. A partir de este año, las citadas operaciones darán lugar a la obligación de expedir una factura ordinaria. Esta circunstancia ha motivado, por último, los

correspondientes cambios en los preceptos que regulan los requisitos formales de la deducción de las cuotas soportadas, así como el momento a partir del cual dicha deducción puede ejercitarse, con el fin de suprimir las ya improcedentes referencias al documento equivalente.

2.4.2. *Ley General Tributaria*

En pleno proceso de reforma del Derecho Tributario codificado, siendo ya inminente la presentación del proyecto gubernamental de nueva Ley General Tributaria, tres han sido los preceptos de la vieja Ley 230/1963, de 28 de diciembre, que se han visto afectados por lo dispuesto en la ley de acompañamiento del presente año. Y no se trata, por cierto, de cambios inocuos, sino más bien sustanciosos. Quizás el de menor trascendencia, aunque necesario para la adaptación del precepto al uso de las modernas tecnologías en la gestión tributaria, sea el operado en el artículo 35 de la ley, por el que se ordena, a quienes resulten obligados a presentar declaraciones por medios telemáticos, conservar copia de los programas y ficheros generados que contengan la información que sirve de soporte a dichas declaraciones.

De enorme importancia práctica es la posibilidad, introducida ahora de forma expresa en la Ley General Tributaria, de que los funcionarios de la Inspección examinen en sus propias oficinas las copias de todos los libros contables y de cualquier documentación en general, incluidos los programas y archivos de carácter informático, pertenecientes al obligado tributario. Hasta ahora la ley nada indicaba al respecto, limitándose a garantizar que, salvo que el interesado prestase su consentimiento para el traslado a las oficinas públicas, la documentación original sólo podría ser examinada por la Inspección en los locales del contribuyente y en presencia de éste o de sus representantes. La novedad por tanto reside en que, de no mediar consentimiento para el traslado a la sede de la Inspección, podrá ésta obtener copias de la documentación original para su examen en dicha sede, posibilidad que hasta hoy resultaba más que discutible.

Y si la norma señalada ha supuesto la ampliación de las prerrogativas de la Administración para verificar la situación tributaria del contribuyente, el tercero de los cambios que pasamos a relatar constituye un avance en beneficio de la seguridad jurídica de quienes se ven sometidos a un procedimiento de comprobación e investigación. Para valorar en su justa medida lo que significa la nueva norma es preciso, no obstante, hacerlo desde la perspectiva de sus antecedentes inmediatos. La realidad que en ella se regula surge tras la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que dispuso la tramitación separada, respecto al procedimiento inspector propiamente dicho, del expediente para imponer sanciones tributarias. Ello hizo necesario que la iniciación de este expediente se pospusiese al momento en que terminaran las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. Sin embargo, a fin de evitar que durante el desarrollo de la inspección se produjese la prescripción de la acción administrativa para imponer sanciones,

se dispuso que el plazo de cuatro años para que la prescripción tuviese efecto quedase interrumpido al iniciarse el procedimiento inspector. Así, una vez resuelto dicho procedimiento con la correspondiente liquidación tributaria, el contribuyente quedaba pendiente de la posible iniciación de un expediente sancionador, que en principio podía tener lugar hasta cuatro años después, ya que éste era el tiempo que había de volver a transcurrir para entender operada la prescripción previamente interrumpida. Debe señalarse, no obstante, que primero el TEAC y luego el Tribunal Supremo habían sostenido ya sendas interpretaciones del reglamento de la inspección tendentes a evitar esta situación de pendencia injustificadamente prolongada²⁶.

Pues bien, el nuevo apartado que la ley de acompañamiento añade al artículo 81 de la Ley General Tributaria limita ya de forma explícita a tres meses la situación de incertidumbre descrita, ya que ése es el plazo máximo que se concede ahora a la Administración para iniciar el procedimiento sancionador a partir de que se notifique la liquidación tributaria al interesado. La nueva norma, sin embargo, hace surgir también algunos interrogantes. Por ejemplo, en lo que se refiere a su aplicación a procedimientos ya iniciados. También, sobre la viabilidad a partir de ahora de la interpretación jurisprudencial antes citada, de la cual resulta una limitación temporal incluso más estricta.

2.4.3. Normas presupuestarias

El repaso de las medidas de naturaleza jurídico-financiera para el año 2003 no puede cerrarse sin una mención de las modificaciones introducidas por la ley de acompañamiento en materia presupuestaria. Aunque sin producirse cambios de gran trascendencia, no faltan algunas medidas de interés en este apartado. Entre ellas debe señalarse la supresión con carácter definitivo de la tradicional posibilidad de imputar al presupuesto de un ejercicio las obligaciones reconocidas en el mes de enero siguiente a su cierre, siempre que las mismas correspondiesen a gastos realizados antes de dicho cierre. Esto supone elevar a definitiva la disposición que en idéntico sentido las leyes de acompañamiento de los años 2001 y 2002 habían fijado con vigencia temporal limitada a dichos ejercicios.

Al cambio señalado se añaden otros en la misma línea restrictiva del margen de maniobra que se otorga para su actuación a los órganos gestores del gasto público. En este sentido puede citarse el cambio de calificación de algunas modificaciones presupuestarias, con el fin de endurecer su procedimiento de realización —así, por ejemplo, las ampliaciones de crédito por ingresos afectados, que pasan a tramitarse como generaciones de crédito—. Por lo demás, merecen ser citadas siquiera las novedades en la regulación

²⁶ En este sentido, la Resolución del TEAC de 21-3-2002 y la STS de 21-9-2002.

de las competencias de la Intervención General, algunos cambios en la regulación de las cuentas del Tesoro Público en el extranjero —de titularidad de las distintas representaciones diplomáticas del Estado—, así como ciertas modificaciones en algunos preceptos de proyección presupuestaria de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, reguladora del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.